

JAAKKO RÖNKKÖ

# Sisäinen tarkastus

*Tuloksellinen lisäarvon tuottaja  
vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?*



JAAKKO RÖNKKÖ

Sisäinen tarkastus

*Tuloksellinen lisäarvon tuottaja  
vai paikkaansa hakeva tukitoiminto?*

AKATEEMINEN VÄITÖSKIRJA

Esitetään Tampereen yliopiston

Johtamisen ja talouden tiedekunnan

suostumuksella julkisesti tarkastettavaksi

Tampereen yliopiston Pinni A-rakennuksessa

Paavo Koli -salissa, Kanslerinrinne 1,

Tampere, 16.8.2019, klo 12

# AKATEEMINEN VÄITÖSKIRJA

Tampereen yliopisto, Johtamisen ja talouden tiedekunta

<i>Vastuuohjaaja ja Kustos</i>	Professori Lasse Oulasvirta Tampereen yliopisto Suomi	
<i>Ohjaaja</i>	Professori Jarmo Vakkuri Tampereen yliopisto Suomi	
<i>Esitarkastajat</i>	Professori Annukka Jokipii Vaasan yliopisto Suomi	Dosentti Olli-Pekka Viinamäki Vaasan yliopisto Suomi
<i>Vastaväittäjä</i>	Dosentti Olli-Pekka Viinamäki Vaasan yliopisto Suomi	

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

Copyright ©2019 tekijä

Kannen suunnittelu: Roihu Inc.

ISBN 978-952-03-1142-1 (painettu)

ISBN 978-952-03-1143-8 (verkkojulkaisu)

ISSN 2489-9860 (painettu)

ISSN 2490-0028 (verkkojulkaisu)

<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-1143-8>

PunaMusta Oy – Yliopistopaino  
Tampere 2019

# Esipuhe

Ajatus tämän väitöskirjan kirjoittamiseen syntyi joulukuussa 2012. Matka työn parissa on ollut unohtumaton kokemus. Tarkastusala tempasi minut mukaansa ensin ammatillisten haasteidensa kautta reilut 12 vuotta sitten. Hiljalleen mielessä alkoi kypsyä ajatus myös tieteen tekemisestä. Suurin motivaationlähteeni tutkimustyölle taisi olla tieteen ja käytännönläheisen tarkastusalan tuominen lähelle toisiaan. Tutkimustyöni näkökulmaksi valikoitui sisäinen tarkastus, jota käsittelevä tutkimuskirjallisuus ja toisaalta käytännön näkökulmasta koko ammattikunta elävät voimakasta muutoksen ja kehityksen aikaa.

Kun tämän työn parissa kulunutta reilua kuutta vuotta nyt katsoo taaksepäin, pitää ajanjakso niin paljon elämää mullistaneita tapahtumia sisällään, että ne asettavat väitöskirjatutkimuksen omaan perspektiiviinsä. Tiede on kuin elämä pienoislokoissa: täynnä iloa, yllätyksiä ja pettymyksiä. Tieteen tekeminen on tapa pysähtyä pohtimaan ja luomaan jotain uutta. Väitöskirjatutkimus on opinnäytetyö, joten toivottavasti tämän opinnäytteen myötä matkani tieteentekemisen kiehtovaan maailmaan on vasta aluillaan. Ehkä nämä ajatukset kuvastavat minua ihmisenäkin: kirjoittamistyön pariin on hyvä hetkeksi pysähtyä, mutta matka kohti uusia pysäkkejä toivottavasti jatkuu.

Väitöskirjani esitarkastajina ovat toimineet professori Annukka Jokipii ja dosentti Olli-Pekka Viinamäki. Esitarkastajien asiantuntevien havaintojen ansiosta tämä työ on ollut mahdollista saattaa tieteellisempään ja luettavampaan muotoon – kiitos kaikista hienoista havainnoistanne. Kiitos dosentti Viinamäelle myös vastaväittäjänä toimimisesta. Tämän työn kirjoittaminen on ollut joukkuepelaamista. Kiitos kanssakirjoittajani Mikot ja Jarmo. Ohjaajani Lassen kanssa olemme käyneet lukemattomia väitöskirjatyötäni, tarkastusala ja taloushallintoa koskevia keskusteluja, kiitos niistä. Kiitos myös Jarmolle ja Eijalle laadukkaasta ohjaustyöstänne sekä kaikille kollegoille, joiden kanssa olen saanut käydä antoisia keskusteluja Pinnin käytävillä ja seminaareissa. Ilman kaikkia teitä punaisen langan löytäminen taitaisi jatkua vielä tätä kirjoitettaessakin. Arvostan nyt suuresti myös ohjaajieni kannustusta suunnata työtäni artikkeliväitöskirjaksi. Monografiana väitöskirjani taitaisi olla edelleen prosessissa.

Kirjoitan tässä työssä organisaatioiden rajallisista resursseista ja niiden allokoinnista. Väitöskirjatyö on resurssien allokointia mitä suurimmassa määrin. Tämä tutkimus on ollut koko perheen arjessa näkyvä työrupeama. Kaikkein suurimman kiitoksen haluankin esittää Leenalle, jonka ansiosta tämäkin työ on ollut ylipäättään mahdollinen. Lämmin kiitos. Kiitos myös pojille ajatusteni viemisestä muihin maailmoihin – vaippoihin, hiekkalaatikolle tai vieraisiin galakseihin. Haluan esittää kiitoksen myös perheelleni, josta olen saanut turvallisen sekä ahkeruutta ja akateemisuutta arvostavan pohjan ponnistaa eteenpäin. Lopuksi, haluan tässä yhteydessä esittää kiitokseni myös Tampereen yliopistolle, Liikesivistysrahastolle ja Pörssisäätiölle, joiden taloudellisella tuella on ollut korvaamaton merkitys tämän työn innoittajina.

Kangasalla keväällä 2019,

Jaakko

## Tiivistelmä

Sisäinen tarkastus kuvataan ammatti- ja tutkimuskirjallisuudessa organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmän keskeisenä toimijana, jonka tavoite on tuottaa organisaatiolleen lisäarvoa. Tämän tutkimuksen tavoitteena on luoda kokonaisvaltainen ymmärrys sisäisen tarkastuksen toiminnon merkityksestä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Toiminnon merkitystä lähestytään ensiksi tutkimalla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista levinneisyyttä erilaisissa organisaatiomuodoissa. Toiseksi selvitetään, millaiset organisaatiot investoivat sisäiseen tarkastukseen tutkimalla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön liittyviä tekijöitä. Kolmanneksi, tutkimuksessa syvennyttään sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttaviin tekijöihin, jotta voidaan hahmottaa, millaisiin eri sidosryhmien odotuksiin sisäisen tarkastuksen olisi pyrittävä vastaamaan. Tuloksellisella toiminnalla sisäinen tarkastus voi legitimoida keskeisen asemansa osana organisaation hallinnointijärjestelmää.

Järjestämällä sisäisen tarkastuksen toiminnon organisaation johto voi vahventaa ohjaus- ja valvontajärjestelmäänsä asiantuntijajyksiköllä, jonka keskeisimpänä tehtävänä pidetään lisäarvon tuottamista organisaatiolle mm. parantamalla riskienhallinta-, valvonta-, johtamis- ja hallintoprosesseja. Tästä huolimatta vain osa organisaatioista päättää perustaa sisäisen tarkastuksen toiminnon. Tutkimustieto sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön levinneisyydestä eri toimintaympäristöissä sekä vapaaehtoiseen käyttöön liittyvistä tekijöistä luo tiedeyhteisölle merkittävää uutta tietoa sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Toisaalta sisäisen tarkastuksen rajoittunut hyödyntäminen herättää kysymyksiä siitä, kykeneekö sisäinen tarkastus tulokselliseen toimintaan ansaitakseen paikkansa hallinnointijärjestelmässä rajallisia resursseja allokoivien päättäjien silmissä. Keskustelua sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta voidaan siten pitää perusteltuna.

Tuloksellisella sisäisellä tarkastuksella tarkoitetaan toimintoa, joka pyrkii tuottamaan organisaatiolleen lisäarvoa mm. taloudellisuuden, tuottavuuden, tehokkuuden ja vaikuttavuuden näkökulmista (Sisäiset tarkastajat ry, 2018). Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta

voidaan kuitenkin lähestyä useiden keskeisten toiminnon sidosryhmien näkökulmasta – ja löytää näin tuloksellisuuden käsitteelle uusia ulottuvuuksia. Tutkimuksen sidosryhmä-analyttisen pohdinnan tuloksena sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus osoittautui monitulkintaiseksi, sillä tuloksellisuus saa monia merkityksiä riippuen tarkastelunäkökulmasta. Käsitteen eri tulkinnoilla voidaan löytää myös selityksiä sille, miksi organisaatiot käyttäytyvät eri tavoin pohtiessaan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä. Kokonaisuutena tutkimus täydentää tutkimusaukkoa sisäisen tarkastuksen merkityksestä osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää ja selventää, miksi organisaatiot käyttäytyvät eri tavoin pohtiessaan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä.

*Avainsanat:* sisäinen tarkastus, päämies-agenttiteoria, päämies-päämiesteoria, tuloksellisuus, monitulkintaisuus



# Abstract

According to the professional and academic literature, the internal audit (IA) is regarded as a central part of governance systems. The functional goal of IAs is to produce added value for organizations. The objective of this dissertation is to create a comprehensive understanding of the significance and meaning of IAs for the governance structure of organizations. Firstly, the significance of IAs is approached through examining their voluntary use in different types of organizations. Secondly, this study examines the determinants affecting the voluntary use of IAs. Thirdly, this dissertation examines the determinants of ambiguous IA effectiveness in order to understand which of the multiple expectations held by different stakeholders should be pursued by IAs. By operating effectively, the IA can legitimate its central position in an organization's governance structure.

By using an IA, an organization's management can strengthen governance processes with a unit of professionals whose main target is to bring added value by improving risk management and control and governance processes. Despite this, not all organizations decide to invest in IAs. Evolving research on the voluntary use of IAs and the determinants affecting the voluntary use of IAs is creating important new information on the significance of IAs in the good governance of organizations. Furthermore, the limited voluntary use of IAs raises concerns over their ability to meet the expectations of decision-makers who are allocating scarce resources. The discussion on the effectiveness of IAs is therefore justified.

An effective IA aims to enhance organizational value in terms of economics, efficiency, and effectiveness (Institute of Internal Auditors, 2018). Moreover, the effectiveness of IAs can be examined from the perspectives of various central stakeholders. A multi-perspective examination enables the discovery of new interpretations of the phenomenon. The stakeholders' analytical approach to the effectiveness of IAs revealed that the efficacy of IAs is ambiguous, and they can be interpreted from the varied perspectives of the relevant stakeholders. The various interpretations also help to reveal why organizations act differently when considering the voluntary use of IAs. In conclusion, this dissertation complements the existing literature by offering a comprehensive overview of the significance of IAs in

governing organizations, as well as the reasons why organizations act differently when deciding on the voluntary use of IAs.

*Keywords:* internal audit, principal–agency theory, principal–principal theory, internal audit effectiveness, ambiguity

# Sisällysluettelo

Tutkimuksen osajulkaisut .....	11
1 Johdatus tutkimukseen .....	13
1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset .....	15
1.2 Tutkimuksen rakenne .....	17
1.3 Tutkimuksen menetelmälliset valinnat .....	21
2 Sisäisen tarkastuksen merkitystä käsittelevä aiempi tutkimuskirjallisuus .....	26
2.1 Sisäisen tarkastuksen levinneisyys toiminnon merkityksen selittäjänä ...	27
2.2 Sisäisen tarkastuksen järjestämiseen vaikuttavat tekijät toiminnon merkityksen selittäjänä .....	29
2.3 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta .....	31
3 Päämies-agenttiteoreettinen näkökulma sisäisen tarkastuksen merkitykseen organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä .....	35
3.1 Sisäinen tarkastus teoreettisena ilmiönä osakeyhtiökontekstissa .....	36
3.2 Sisäinen tarkastus teoreettisena ilmiönä kuntakontekstissa .....	38
3.3 Agenttiteorian rajoittuneisuudesta sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa	40
3.4 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden eri näkökulmat .....	41
3.5 Tutkimuksen teoreettinen kontribuutio .....	42
4 Tulosten yhteenveto .....	44
4.1 Osajulkaisu I: Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa .....	45
4.2 Osajulkaisu II: Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure .....	47

4.3	Osajulkaisu III: Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa .....	51
4.4	Osajulkaisu IV: Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus: tarkastajien itsearviointin näkökulma .....	53
5	Päätelmät .....	56
5.1	Sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiin .....	61
5.2	Sisäisen tarkastuksen järjestämiseen vaikuttavista tekijöistä .....	63
5.3	Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osoittautuminen monitulkintaiseksi .....	64
5.4	Tutkimuksen rajoitteet ja jatkotutkimustarpeet .....	66
	Lähteet .....	68
	Alkuperäisartikkelit .....	75

## Kuviot

Kuvio 1. Tutkimuksen ongelmanasettelu .....	20
Kuvio 2. Agenttiteoreettinen näkökulma sisäiseen tarkastukseen osakeyhtiökontekstissa .....	38
Kuvio 3. Agenttiteoreettinen näkökulma sisäiseen tarkastukseen kuntakontekstissa ..	39
Kuvio 4. Sisäisen tarkastuksen merkityksen rakentuminen .....	60

## Taulukot

Taulukko 1. Logistisen regressioanalyysin odotetut tulokset .....	23
Taulukko 2. Tutkimustulokset ja niiden suhde aiempaan tutkimuskirjallisuuteen .....	58

## Tutkimuksen osajulkaisut

- I Rönkkö, J. (2015). Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10 000 asukkaan kunnissa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 43 (1), 7–22.
- II Rönkkö, J., Paananen, M. & Vakkuri, J. (2018). Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. *International Journal of Auditing*, 22 (1), 25–39.
- III Rönkkö, J. & Lilja, M. (2016). Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja*, 44 (2), 27–43.
- IV Rönkkö, J. (Hyväksytty julkaistavaksi). Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus: tarkastajien itsearvioinnin näkökulma.



# 1 Johdatus tutkimukseen

Kansainvälinen sisäisten tarkastajien ammattijärjestö *The Institute of Internal Auditors* (IIA) on laatinut sisäiselle tarkastukselle seuraavanlaisen käsitteellisen määrittelyn: ”*Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen*” (Sisäiset tarkastajat ry, 2018). Sisäinen tarkastus voidaan käytännössä järjestää palkkaamalla organisaatioon omia sisäisiä tarkastajia, ostamalla tarkastuspalveluita palveluntuottajilta tai yhteistoimintana muiden organisaatioiden kanssa. Keskeiseksi sisäisen tarkastuksen olemassaolon perustaksi on siis määritelty lisäarvon tuottaminen organisaatiolle ja sen toiminnan parantaminen. Sisäisen tarkastuksen järjestämistä ei kuitenkaan ole säädetty valtaosassa suomalaisessa sääntely-ympäristössä<sup>1</sup> toimivissa julkisen ja yksityisen sektorin organisaatioissa lakisääteiseksi tehtäväksi riippumatta siitä, onko kyseessä kuntaorganisaatio, listattu osakeyhtiö tai valtion virasto tai laitos (Kuntalaki 420/2015; Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015; Asetus valtion talousarviosta 1243/1992). Siten päätös toiminnon järjestämisestä on jätetty lähtökohtaisesti organisaation ylimmän johdon, kuten hallituksen, vastuulle. Ylimmän johdon agendalla on kuitenkin lukuisia johtamis- ja valvontajärjestelmän kehittämiseen liittyviä keskeisiä kysymyksiä, joista päätös yksittäisen asiantuntijayksikön, sisäisen tarkastuksen, perustamisesta on vain yksi esimerkki. Organisaatioiden moniulotteiseen johtamis- ja valvontajärjestelmäkokonaisuuteen on viime vuosien aikana alkanut kiihtyvään tahtiin syntyä toimintoja, kuten compliance-, riskienhallinta-, controller- ja lakiasiantointi, jotka kilpailevat sisäisen tarkastuksen kanssa rajallisista resursseista. Valvontajärjestelmä voidaan nähdä kokonaisuutena, jossa jokaisen toiminnon ja yksittäisen toimijan on lunas-

---

<sup>1</sup> Kansainvälisessä sääntely-ympäristössä sisäinen tarkastus on paikoitellen säädetty pakolliseksi toiminnoksi. Esimerkiksi New Yorkin pörssiin (NYSE) listatut yhtiöt ovat velvoitettuja järjestämään sisäisen tarkastuksen viimeistään vuoden kuluessa listautumispäivästä (New York Stock Exchange, 2016).

tettava legitimizeettinsä. Tämä rajallisten resurssien allokoinnin ongelma asettaa haasteita myös sisäisen tarkastuksen toiminnalle, jolloin toiminnon tavoite tuloksellisesta toiminnasta korostuu.

Sisäistä tarkastusta käsittelevän tutkimuskirjallisuuden keskeiset tutkimusaukot liittyvät ensinnä vähäiseen empiiriseen näyttöön siitä, että sisäinen tarkastus todella on johtamis- ja valvontajärjestelmän keskeinen toimija. Tutkimuskirjallisuudessa on johdonmukaisesti todettu sisäisen tarkastuksen toiminnon olevan keskeinen osa organisaatioiden hyvää hallintotapaa (Carcello, Hermanson & Raghunandan, 2005; Erasmus & Coetzee, 2018; Goodwin, 2004; Ismael & Roberts, 2018; Paape, Scheffe & Snoep, 2003; Sarens, 2009), mutta perusteluja väitteen tueksi tarvitaan lisää. Tätä tutkimusaukkoa lähestytään tutkimalla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista levinneisyyttä kattavan empiirisen aineiston avulla. Empiiristen tutkimushavaintojen avulla on mahdollista osoittaa, millaiselta sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatioiden hallintojärjestelmissä todella näyttää. Empiirisesti tutkimus täydentää siten aikaisempaa kirjallisuutta merkityksellisellä tavalla. Toiseksi, tutkimustieto sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavista tekijöistä on vasta kehittymässä. Aiemmassa kirjallisuudessa sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen käyttö on yhdistetty mm. organisaation kokonaisvarallisuuden määrään, riskienhallinnan kehittyneisyyteen ja hallituksen puheenjohtajien riippumattomuuteen (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Uutta tutkimustietoa organisaatiokohtaisista tekijöistä, jotka vaikuttavat organisaatioiden käyttäytymiseen näiden pohtiessa sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä, kaivataan edelleen. Kolmanneksi, moninäkökulmaisemmalle tutkimustiedolle sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista tekijöistä on tiedeyhteisössä selkeä tilaus. 2000-luvun lukuisat kansainvälistä talouselämää ravisuttaneet kirjanpitoskandaalit ovat nimittäin herättäneet kysymyksiä siitä, olisiko tuloksellinen sisäinen tarkastus voinut estää näiden skandaalien syntymisen (Arena & Azzone, 2007; Erasmus & Coetzee, 2018; Lenz & Sarens, 2012). Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevän uuden tutkimustiedon myötä voidaan tunnistaa niitä organisatorisia ja tarkastajakohtaisia tekijöitä, joiden avulla sisäisen tarkastuksen on mahdollista saavuttaa asema johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön levinneisyyttä, vapaaehtoiseen käyttöön liittyviä tekijöitä sekä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöitä käsittelevä tutkimustieto auttaa ymmärtämään laaja-alaisemmin sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioiden hallinnoinnissa.

Tälle tutkimukselle on myös yhteiskunnallinen tarve. Niin yksityisen kuin julkisen sektorin organisaatioiden toiminnan läpinäkyvyydelle, tuloksellisuudelle ja vaatimustenmukaisuudelle on kasvava kysyntä mm. toimintaympäristön ja säännösympäristön monimutkaistuesssa. Myös lukuisat organisaatioita ryvettäneet skandaalit ja julkinen kritiikki niin Suomessa kuin maailmalla ovat omiaan luomaan tarpeita kehittyneemmälle riskienhallinnalle ja valvonalle. Sisäisen tarkastuksen avulla organisaatioilla on konkreettinen keino osoittaa sidosryhmilleen pyrkimyksistään kehittää sisäistä valvontaansa ja riskienhallintaansa. Tutkimustiedolle sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hal-



linnoinnissa on siten käytännön tarve, sillä organisaatioiden päättäjät tarvitsevat tutkittua tietoa sisäisen tarkastuksen todellisesta merkityksestä hallinnoinnissa ja toisaalta toiminnon potentiaalisista vaikutuksista organisaationsa toiminnalle. Samalla sisäiset tarkastajat ja alan asiantuntijat pystyvät paremmin kehittämään toimintaansa ja vakuuttamaan päättäjät allokoimaan resursseja sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen. Myös valvontajärjestelmän sisälle on muotoutumassa kilpailua rajallisista resursseista, joten sisäisten tarkastajien on kyettävä perustelemaan toimintonsa rooli suhteessa valvontajärjestelmän muihin toimijoihin. Jos näihin sisäisen tarkastuksen olemassaolon fundamentaalsiin kysymyksiin ei kohdisteta tieteellistä mielenkiintoa, saattaa toiminnon kohtalona olla ajautuminen merkitykseltään marginaaliseksi toimijaksi johtamis- ja valvontajärjestelmissä. Tämä olisi sääli ympäristössä, jossa kokonaisvaltaiselle sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittämiselle ja koordinoinnille näyttäisi olevan kasvavaa tarvetta. Juuri tähän rooliin sisäisen tarkastuksen voisi nähdä asemoituvan muiden valvontajärjestelmän toimijoiden keskittyessä omien tiukemmin rajattujen vastuualueidensa hoitamiseen. Tutkimus tuottaa tärkeää tietoa myös lainsäätäjälle tämän punnitessa sisäisen tarkastuksen järjestämisen mahdollista lakisääteisyttä. Lakisääteistämispohdintaa varten on saatava ensin käsitys toiminnon vapaaehtoisesta levinneisyydestä ja sen taustalla vaikuttavista tekijöistä.

Tutkijan positio on syytä ottaa huomioon arvioitaessa tämän tutkimuksen johtopäätösten reliabiliteettia ja validiteettia sekä ylipäättään tutkimuksen antia tiedeyhteisölle. Tutkija on toiminut tarkastusalan ammattilaisena yli kymmenen vuoden ajan ja suorittanut mm. sisäisen tarkastuksen kansainvälisen ammattitutkinnon, *Certified Internal Auditor* -tutkinnon. Tutkijan positio näkyy tutkimuksen vahvassa käytännön orientaatioissa. Tutkija on tarkastusalan ammattilaisena ollut tuottamassa sisäisen tarkastuksen palveluita useille organisaatioille sekä toisaalta ammattitilintarkastajan ominaisuudessa päässyt hyödyntämään sisäisten tarkastajien tekemää työtä. Työkokemuksesta on ollut hyötyä analyysin tulosten tulkinnassa. Johdantoluvussa ja kaikissa osajulkaisuissa on pyritty käsittelemään aihepiiriä mahdollisimman objektiivisesti. Objektiivisuus on samalla tutkimuksen onnistumisen keskeinen edellytys, sillä ainoastaan siten tutkimuksella on mahdollisuus antaa realistinen kuva sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmässä.

## 1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tämä tutkimus pyrkii luomaan kattavan katsauksen sisäisen tarkastuksen merkitykseen osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Ensiksi, toiminnon merkitystä taustoitetaan tutkimalla sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä organisaatioihin sääntely-ympäristössä, jossa sisäistä tarkastusta ei lähtökohtaisesti ole säädetty organisaatioiden pakolliseksi tehtäväksi. Tutkimuksen empiirinen aineisto koostuu suomalaisista kuntaorganisaatioista sekä Helsingin pörssiin listatuista osakeyhtiöistä. Suomalainen toimintaympäristö tarjoaa tälle tarkastelulle erinomaisen empiirisen aineiston, sillä julkisen sektorin

keskeisistä toimijoista suomalaiset kuntaorganisaatiot (ks. Kuntalaki 420/2015) ja toisaalta yksityisen sektorin eturivin organisaatioista Helsingin pörssissä listatut osakeyhtiöt (ks. Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015) saavat lähtökohtaisesti itse päättää toiminnon perustamisesta. Toisaalta, em. organisaatiot antavat julkisilla raporteillaan tietoa sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä tai hyödyntämättä jättämisestä (ks. Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015 & Suomen Kuntaliitto, 2017). Näin pystytään luomaan kattava yleiskatsaus sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen laajuudesta keskeisissä julkisen sektorin ja toisaalta eturivin yksityisen sektorin organisaatioissa.

Toiseksi, tämä tutkimus pyrkii syventymään organisaatiotason tekijöihin, jotka näyttäisivät vaikuttavan sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen. Tällä pyritään laajentamaan ymmärrystä organisaatioiden käyttäytymisestä näiden päättäessä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta käytöstä. Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen vaikuttavien tekijöiden tutkimukselle on todettu myös tutkimuskirjallisuudessa perusteltu tarve (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Edelleen, sisäisen tarkastuksen käyttöön vaikuttavien tekijöiden tutkimus on omiaan auttamaan sisäisen tarkastuksen mahdollisten vaikutuksien hahmottamista esimerkiksi organisaation taloudellisiin toimintaedellytyksiin. Tutkimus pyrkii näin ollen myös selvittämään sisäisen tarkastuksen potentiaalisia vaikutuksia organisaation toimintaan. Sisäisen tarkastuksen keskeisen tehtävän ollessa lisäarvon tuottaminen organisaatiolle (ks. Sisäiset Tarkastajat ry, 2018) tätä tutkimustavoitetta voidaan pitää myös käytännön näkökulmasta kiinnostavana.

Tämän tutkimuksen kolmas keskeinen tavoite on laajentaa ymmärrystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Tutkimus jäsentää ja kuvaa edellytyksiä, joiden myötä sisäisen tarkastuksen olisi mahdollista toimia tuloksellisesti ja siten tuottaa lisäarvoa organisaatiolleen. Toiminnon tuloksellisuutta lähestytään organisatoristen, toiminnallisten ja ominaisuuksiin liittyvien tekijöiden avulla. Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitettä kuvataan sidosryhmäanalyttisen ja käsiteanalyttisen pohdinnan keinoin. Sisäisen tarkastuksen olemassaolon keskeisenä legitimoijana voidaan pitää lisäarvon tuottamista. Paitsi yksityisen, myös julkisen sektorin kontekstissa on jo pitkään korostunut pyrkimys tulokselliseen toimintaan. Sisäinen tarkastus kilpailee organisaation muiden yksiköiden kanssa rajallisista resursseista, joten toiminnon tulee pyrkiä tulokselliseen toimintaan. Vain toimimalla tuloksellisesti ja tuottamalla siten organisaatiolleen lisäarvoa sisäisen tarkastuksen kaltainen asiantuntijatoiminto voi legitimoida asemansa johtamis- ja valvontajärjestelmän merkityksellisenä toimijana.

Mitä sitten on tuloksellinen sisäinen tarkastus ja millaisten tekijöiden avulla teemaa voidaan lähestyä? Tutkimusongelma on erityisesti sisäisen tarkastuksen käytännön johtamisen näkökulmasta kiehtova, mutta teemaa on käsitelty runsaasti myös tutkimuskirjallisuudessa (Arena & Azzone 2009; Coetzee & Erasmus, 2017; IIA, 2010; Lenz, Sarens & D'Silva, 2014; Lenz & Hahn, 2015; Mihret & Yismaw, 2007; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Valtaosa tutkimuskirjallisuudesta käsittelee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta yksityisen sektorin organisaatioiden, erityisesti osakeyhtiöiden, näkökulmasta. Tämä tut-

kimus laajentaa tarkastelua koskettelemaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta myös julkisen sektorin organisaatioissa, erityisesti kunnissa. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta on mahdollista ymmärtää laaja-alaisemmin, kun ilmiötä tarkastellaan eri konteksteissa ja erilaisten sidosryhmien näkökulmista. Tässä tutkimuksessa oletetaan, että sisäisen tarkastuksen asiakkaat ja yhteistyökumppanit näkevät sisäisen tarkastuksen työn ja sen tuottaman lisäarvon eri perspektiiveistä. Näin ollen voidaan olettaa, että myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus näyttäytyy erilaisessa valossa esimerkiksi operatiivisen johdon näkökulmasta kuin sisäisten tarkastajien arvioidessa itse omaa toimintaansa.

Lopuksi, tutkimus haastaa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä tuloksellisuuden osatekijöitä peilaamalla kirjallisuudessa esitettyjä osatekijöitä kattavan sisäisille tarkastajille suunnatun kyselylomaketutkimuksen tuloksiin. Näiden osatavoitteiden muodostamana kokonaisuutena tutkimus luo moniulotteisen ja kriittisen katsauksen tutkimuksen keskeiseen tutkimusongelmaan: millaisena sisäisen tarkastuksen merkitys näyttäytyy organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä tutkimuskirjallisuuden ja empiirisen katsauksen valossa. Tätä tavoitetta lähestytään seuraavien tutkimuskysymysten kautta:

- Mikä on sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmissä?
- Miten laajasti organisaatiot vapaaehtoisesti hyödyntävät sisäistä tarkastusta?
- Mitkä tekijät selittävät sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä?
- Millaisista osatekijöistä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus muodostuu?

## 1.2 Tutkimuksen rakenne

Tämän väitöskirjatutkimuksen johdantoluku ja neljä osajulkaisua muodostavat yhtenäisen tieteellisen kokonaisuuden, jonka keskiössä on sisäisen tarkastuksen merkityksen ymmärtäminen osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Merkitystä lähestytään toiminnon levinneisyyden, sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavien tekijöiden sekä toiminnon tuloksellisuuden näkökulmista. Sisäisen tarkastuksen merkitystä osana johtamisjärjestelmää kuvaa osaltaan toiminnon levinneisyys vapaaehtoiselta pohjalta. Tutkimustieto toiminnon vapaaehtoiseen käyttöön liittyvistä organisaatiokohtaisista tekijöistä puolestaan laajentaa tietoa siitä, millaiset organisaatiot hyödyntävät sisäistä tarkastusta. Edelleen, sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä tutkimus auttaa ymmärtämään niitä tekijöitä, joiden avulla sisäisen tarkastuksen on mahdollista saavuttaa keskeinen asema organisaation johtamisjärjestelmässä. Kokonaisuutena johdantoluku ja osajulkaisut luovat kattavan katsauksen sisäisen tarkastuksen nykytilaan organisaatioiden hallinnoinnissa sekä niihin osatekijöihin, joiden avulla toiminto kykenee legitimoimaan asemansa johtamisjärjestelmän keskiössä rajallisten resurssien ja hallintojärjestelmän kilpailevien toimintojen paineessa. Johdantoluku on väitöskirjatutkimuksen itsenäinen yhteenvedo, joka kokoaa yhteen tutkimusongelman, teoreettisen taustan, menetelmälliset valinnat sekä keskeiset tulokset ja johtopäätökset.

Väitöskirjan johdantokokonaisuus noudattelee seuraavanlaista rakennetta: luvussa 1 on esitetty johdatus tutkimusteemaan, tutkimuksen tavoitteet sekä tutkimuksen rakenne. Luvussa 2 perehdytään aihepiiriä käsittelevään aiempaan tutkimuskirjallisuuteen. Luvussa 3 esitellään päämies-agenttiteoreettinen näkökulma sisäisen tarkastuksen merkityksen selittäjänä. Ensiksi teoriaa avataan kuvaamalla kerrostuneita päämies-agentti- ja päämies-päämiessuhteita poliittis-hallinnollisessa kontekstissa sekä tunnistamalla sisäisen tarkastuksen rooli monisyisten konfliktien ehkäisijänä. Toiseksi, agenttiteoriaa lähestytään tunnistamalla sisäisen tarkastuksen potentiaalinen rooli osakeyhtiökontekstissa esiintyvien agenttien ja päämiesten välisten sekä päämiesten keskuudessa esiintyvien intressistiriitojen selvittäjänä. Tutkimustyön tulokset vedetään yhteen luvussa 4. Lopuksi, keskeiset päätelmät on esitetty luvussa 5.

Tämä väitöskirjatutkimus koostuu johdantoartikkelin lisäksi neljästä vertaisarvioidusta tieteellisestä artikkelista, jotka pyrkivät antamaan vastauksia tämän väitöskirjakokonaisuuden päätutkimuskysymyksen: mikä on sisäisen tarkastuksen merkitys organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä? Neljästä osajulkaisusta kaksi on yhteisjulkaisuja. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön laajuutta käsittelee osajulkaisu I ”*Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10 000 asukkaan kunnissa*” (Rönkkö, 2015). Tutkimusartikkelissa luodaan katsaus sisäisen tarkastuksen levinneisyyteen ja organisointimuotoihin suomalaisissa kuntaorganisaatioissa kohdeaineistonaan kaikki Suomen yli 10 000 asukkaan kunnat. Tutkimus antaa kattavan kokonaiskuvan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta hyödyntämisestä yli 100 suomalaisessa kuntaorganisaatiossa ja luo samalla yleiskuvan sisäisen tarkastuksen tilasta verovaroin toimivissa paikallishallinnon organisaatioissa. Artikkelissa luodaan myös kattava katsaus sisäisen tarkastuksen eri organisointimuotoihin eli siihen, onko kuntaorganisaatio päättänyt palkata omia sisäisiä tarkastajia, hankkia sisäisen tarkastuksen palveluita ulkopuoliselta palveluntarjoajalta vai järjestää toiminnon yhteistoimintana muiden kuntien kanssa. Artikkelin on julkaistu Kunnallistieteellisessä aikakauskirjassa ja se on kirjoitettu itsenäisesti.

International Journal of Auditing -journaalissa julkaistusta osajulkaisusta II ”*Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure*” (Rönkkö, Paananen & Vakkuri, 2018) ilmenee sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön laajuus Helsingin pörssiin listatuissa osakeyhtiöissä. Osajulkaisun II keskeisintä antia on sisäisen tarkastuksen käyttöön yhteydessä olevien tekijöiden tunnistaminen. Tutkimuksen avulla tunnistetaan, millaiset organisaatiot ovat päättäneet investoida sisäiseen tarkastukseen. Kyseessä on empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavista tekijöistä, joihin sisältyi osakeyhtiön omistajuuteen, kokoon, taloudelliseen asemaan ja corporate governance -rakenteeseen liittyviä mittareita. Ensimmäisenä kirjoittajana olin päävastuussa projektin suunnittelusta, aineiston keräämisestä ja käytännön toteutuksesta.

Osajulkaisut III ja IV käsittelevät sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta. Osajulkaisussa III ”*Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa*” (Rönkkö & Lilja,

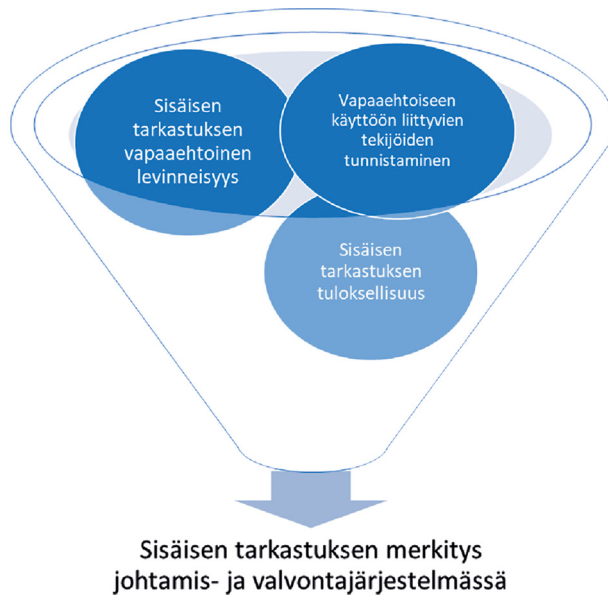
2016) tuloksellisuus-teemaa lähestytään sisäisen tarkastuksen eri sidosryhmien näkökulmista. Sidosryhmäanalyttisen pohdinnan keinoin tutkimuksessa tunnistetaan kuntaorganisaatiossa toimivan sisäisen tarkastuksen keskeisiä sidosryhmiä ja toiminnon tuloksellisuutta lähestytään näiden tunnistettujen sidosryhmien näkökulmista. Täten sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen pyritään saamaan moniulotteista perspektiiviä erityisesti poliittis-hallinnollisen kuntaorganisaation näkökulmasta, joka tarjoaa tutkimukselle hedelmällisen taustan kerrostuneine hallintorakenteineen. Tutkimusartikkeli julkaistiin Kunnallistieteellisessä aikakauskirjassa. Ensisijaisena kirjoittajana kannoin päävastuun tutkimusaiheen ideoinnista, työn suunnittelusta sekä käytännön toteutuksesta. Molemmat tekijät hyväksyivät artikkelin lopullisen julkaisuversion.

Osajulkaisussa IV *"Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus: tarkastajien itsearvioinnin näkökulma"* sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkastelunäkökulmana on alan ammattilaisten itsearviointi. Kyseessä on kyselylomaketutkimusaineistoon perustuva empiirinen tutkimus, johon valikoituneet tuloksellisuuden osatekijät perustuvat aikaisempaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevään tutkimuskirjallisuuteen. Artikkelissa aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjen tuloksellisuuden osatekijöiden soveltuvuutta testataan suomalaisilla sisäisillä tarkastajilla. Tutkimusaineisto koostuu kaikille Sisäiset Tarkastajat ry:n jäsenille suunnatun kyselyn vastauksista, joita saatiin lähes sata kappaletta. Tutkimus tarjoaa näkökulmia sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöiden keskinäisestä hierarkiasta nimenomaan tarkastajien itsearvioinnin näkökulmasta. Artikkelin julkaistaan kesällä 2019 osana Tampere University Pressin kustantamaa vertaisarvioitua teosta *"Näkökulmia tarkastukseen ja valvontaan"*. Artikkelin on kirjoitettu itsenäisesti.

Tämän väitöskirjatutkimuksen tutkimusprosessi on perustaltaan abduktiivinen (Dubois & Gadde, 2002; Peirce, 1960). Sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä kertovia tietoja sekä organisaatioiden taloutta ja hallintorakenteita kuvaavia tietoja on kerätty pääasiassa tilinpäätös- ja toimintakertomustiedoista. Tuloksellisuusteemaa on lähestytty kirjallisuuskatsaukseen pohjautuvalla kyselytutkimuksella. Väitöskirjan yhteenvetoluku on luonteeltaan teoreettinen. Yhteenvedossa osajulkaisujen keskeisiä johtopäätöksiä peilataan tutkimuksen teoreettiseen viitekehykseen päämies-agenttiteoriaan ja sen sovellutukseen päämies-päämiesteoriaan. Osajulkaisujen johtopäätösten synteisinä luodaan kattava kokonaiskuva sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hallinnoinnissa. Sisäisen tarkastuksen perinteistä roolia päämiehen ja agentin välisten intressiristiriitojen lieventäjänä tarkastellaan kriittisesti tunnistamalla kerrostuneissa hallintorakenteissa useita potentiaalisia päämiehiä ja agentteja sekä näiden välisiä informaatio- ja intressikuiluja. Lisäksi päämiesten välisiin intressiristiriitoihin kiinnitetään huomiota sekä jäsennetään sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä erilaisten päämiesten hallinnoimissa organisaatioissa – niin julkisella kuin yksityisellä sektorilla. Näin sisäisen tarkastuksen toiminnon merkitykseen hallintojärjestelmässä kyetään luomaan laaja-alainen monitoimialainen näkökulma. Tutkimuksen ongelmanasettelua on kuvattu kuviossa 1. Kuvion mukaan sisäisen tar-

kastuksen merkityksestä yhdenlainen osoitus on toiminnon vapaaehtoisen levinneisyyden määrä. Toisaalta levinneisyydestä ja sitä myötä toiminnon merkityksestä saadaan lisätietoa vapaaehtoiseen käyttöön liittyviä organisatorisia tekijöitä tutkimalla. Merkityksen rakentumisen analysointiin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä tutkimus tuo syvyyttä. Kuvio 1 havainnollistaa tuloksellista toimintaa sisäisen tarkastuksen merkityksen rakentumisen keskeisenä osatekijänä.

Rakenteellisesti tarkasteltuna tämä tutkimus tuo tiedeyhteisölle uutta tietoa lähestymällä sisäisen tarkastuksen merkitystä tutkimuskirjallisuudessa esiintyvien kolmen keskeisen



Kuvio 1. Tutkimuksen ongelmanasettelu

teeman kautta: 1) sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen levinneisyyden, 2) sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön yhteydessä olevien tekijöiden, sekä 3) sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöiden. Tutkimuksessa oletetaan, että organisaatioiden käytäessä aktiivisesti sisäisten tarkastajien palveluita ilman lakisääteistä velvoitetta, sisäinen tarkastus näyttäytyy aidosti merkityksellisenä toimijana päättäjien silmissä. Levinneisyyden laajuus tai toisaalta levinneisyyden rajoittuneisuus voi siten antaa konkreettisia viitteitä mm. toiminnon arvostuksesta ja asemasta. Ei liene kuitenkaan realistista ajatella, että kaikenlaiset organisaatiot lähtevät vapaaehtoisesti perustamaan sisäisen tarkastuksen toimintoja huomioimatta mm. organisaationsa tilaa, rakenteita ja päättäjien tarpeita. Siten organisaatiokohtaisten tekijöiden huomioiminen on tärkeää sisäisen tarkastuksen merkityvyyden analysoinnissa. Toisaalta, merkitykselliseen asemaan päästäkseen sisäisen tarkas-

tuksen tulisi lähtökohtaisesti kyetä toimimaan tuloksellisesti. Tämän tutkimuksen olettamuksena on, että tuloksellisuus voi kuitenkin näyttäytyä erilaisena riippuen tarkastelijasta ja tarkastelunäkökulmasta. Näiden kolmen näkökulman synteessinä on mahdollista löytää tekijöitä sisäisen tarkastuksen merkitykselle organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmissä.

### 1.3 Tutkimuksen menetelmälliset valinnat

Tämä tutkimus on ytimeltään kvantitatiivinen, vaikka siihen on yhdistelty myös laadullisia elementtejä. Johdantoluvussa sisäisen tarkastuksen asemaa osana johtamis- ja valvontajärjestelmää sekä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta jäsennetään empiirisen aineiston avulla. Sisäisen tarkastuksen asemaa osana johtamis- ja valvontajärjestelmää lähestytään ensinnäkin toiminnon vapaaehtoisen käytön näkökulmasta tutkimalla, miten laajasti sisäistä tarkastusta hyödynnetään organisaatioissa vapaaehtoisesti. Päätelemät perustuvat suomalaisista kunta- ja listayhtiöorganisaatioista kerättyihin kattaviin empiirisiin aineistoihin. Lisäksi, sisäisen tarkastuksen asemaa pyritään jäsentämään tutkimalla tilastollisin analyysimenetelmin erilaisten organisatoristen tekijöiden yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Näin pyritään selvittämään, millaiset organisaatiot investoivat sisäiseen tarkastukseen. Toisaalta, samalla problematisoidaan myös sisäisen tarkastuksen potentiaalisia vaikutuksia organisaatiolle. Logistisen regressioanalyysin keinoin selvitetään, millaiseksi organisaatio mahdollisesti kehittyä, kun se on päättänyt vapaaehtoisesti investoida sisäiseen tarkastukseen.

Väitöskirjatutkimuksen ensimmäisessä osajulkaisussa tutkitaan sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä suomalaisiin yli 10 000 asukkaan kuntiin luomalla katsaus kuntien toimintakertomusinformaatiosta kerättyyn empiiriseen aineistoon sisäisen tarkastuksen järjestämisestä ja toiminnon organisointimuodosta. Katsauksessa luokitellaan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä eri kokoisten kuntien kesken siten, että tarkastelussa ovat yli 50 000 asukkaan, yli 10 000 asukkaan sekä 10 000–50 000 asukkaan suomalaiset kunnat. Lisäksi tutkimuksessa luokitellaan sisäisen tarkastuksen eri organisointitavat neljään eri luokkaan: 1) omana toimintana järjestetty, 2) ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut palvelut, 3) yhteistoimintana järjestetty, sekä 4) osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut palvelut. Sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä sekä toiminnon eri organisointitapojen hyödyntämistä tarkastellaan em. kuntakokoluokissa laskemalla yleisyyttä kuvaavia suhdelukuja. Täten luodaan yleiskuva sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön levinneisyydestä sekä eri organisointitapojen yleisyydestä suomalaisissa kunnissa. Tutkimuskirjallisuuteen nojaten tämän tutkimuksen olettamuksena on, että vapaaehtoinen sisäisen tarkastuksen levinneisyys rajoittuu alle puoleen organisaatioista (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Toinen osajulkaisu on empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavista tekijöistä. Tutkimusmenetelmänä on logistinen regressioanalyysi, jossa



pyritään eri tekijöillä selittämään tarkasteltavan asian tapahtumisen todennäköisyyttä. Logistinen regressioanalyysi on tarkoituksenmukainen menetelmävalinta tutkimukseen, sillä selitettävä muuttuja voi saada vain kaksi arvoa – yhtiöllä joko on sisäinen tarkastus tai ei. Aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen perustuvia selittäviä tekijöitä, kuten organisaation koko, organisaatorakenteen kompleksisuus ja taloudellinen asema, on täydennetty tässä tutkimuksessa listayhtiön omistajuuteen liittyvillä muuttujilla, jotka on kerätty yhtiöiden sijoittajasivuilta sekä Euroclear Finlandin tietokannasta. Omistajuuteen liittyvät selittävät muuttujat kuvaavat agenttiteoriaan nojaten organisaatioiden erilaisia päämichiä, joilla voi luontaisesti olla erilaisia tavoitteita ja intressejä. Logistiseen regressiomalliin sisällytetyt omistajuuteen liittyvät muuttujat ovat valtio-omistajuus (kyllä/ei), pääomistajan omistusosuus (%), ulkomaalaisten omistajien omistusosuus (%) sekä osakkeenomistajien lukumäärän logaritmi. Kontrollimuuttujiksi on sisällytetty seuraavat tekijät: kannattavuus (oman pääoman tuotto-%), vakavaraisuus (omavaraisuusaste), maksuvalmius (current ratio), kasvu (liikevaihdon prosentuaalinen muutos 2011 vs. 2012), koko (henkilöstömäärän logaritmi), hallituksen sukupuolijakauma (0, jos vain toista sukupuolta; 1, jos molemmat sukupuolet edustettuna), tarkastusvaliokunnan olemassaolo (1, jos yhtiöllä on tarkastusvaliokunta; 0, jos yhtiöllä ei ole tarkastusvaliokuntaa), hallituksen riippumattomien jäsenten osuus (%), ulkomaantoimintojen muodostaman liikevaihdon osuus kokonaisliikevaihdosta (%), sekä Helsingin pörssissä listallaoloaika päivinä. Logistisen regressioanalyysin avulla saatavat tulokset pyrkivät selittämään, onko selittävillä tekijöillä vaikutusta sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön ja jos on, niin miten suuri vaikutus on.

Muuttujat on koodattu numeraalisessa muodossa Excel-taulukkolaskentaohjelmistoon. Selitettävä muuttuja sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen käyttö on koodattu niin, että se saa arvon 1 silloin, kun yhtiö käyttää sisäistä tarkastusta ja arvon 0, kun yhtiössä ei ole sisäistä tarkastusta. Tilastolliset analyysit on tehty erillisillä tilastojen käsittelyyn tarkoitetuilla Stata- ja SPSS-ohjelmistoilla. Toisen osajulkaisun lopullinen logistinen regressiomalli on seuraavanlainen:

$$\text{Model (1) } \mathbf{IAUDIT} = b_0 + b_1\mathbf{PROFIT} + b_2\mathbf{SOLV} + b_3\mathbf{LIQUID} + b_4\mathbf{GROWTH} + b_5\mathbf{SIZE} + b_6\mathbf{GENDER} + b_7\mathbf{AUDITCOM} + b_8\mathbf{INDEP} + b_9\mathbf{COMPL} + b_{10}\mathbf{DAYS} + b_{11}\mathbf{MAJOR} + b_{12}\mathbf{STATE} + b_{13}\mathbf{FOREIGN} + b_{14}\mathbf{DISPER} + e$$

jossa,

**IAUDIT** = 1 jos yhtiöllä on sisäinen tarkastus, muutoin 0

**PROFIT** = kannattavuus: oman pääoman tuotto-%

**SOLV** = vakavaraisuus: omavaraisuusaste

**LIQUID** = maksuvalmius: current ratio

**GROWTH** = liikevaihdon muutos-% tilikaudesta 2011 tilikauteen 2012

**SIZE** = logaritmi yhtiön henkilöstön kokonaislukumäärästä

**GENDER** = 1 jos yhtiön hallituksessa ovat edustettuna molemmat sukupuolet, muutoin 0

**AUDITCOM** = 1 jos yhtiöllä on tarkastusvaliokunta, muutoin 0

**INDEP** = hallituksen riippumattomien jäsenten osuus

**COMPL** = yhtiön ulkomaantoimintojen liikevaihdon osuus kokonaisliikevaihdosta



**DAYS** = NASDAQ OMX Helsinki -pörssissä listallaolopäivien lukumäärä

**MAJOR** = suurimman osakkeenomistajan omistusosuus (0–100%)

**STATE** = 1 jos yhtiö on valtio-omisteinen, muutoin 0

**FOREIGN** = ulkomaalaisomistajien omistusosuus (0–100 %)

**DISPER** = osakkeenomistajien lukumäärän logaritmi

Osajulkaisun 2 logistisen regressioanalyysin odotettuja tuloksia kuvataan alla taulukossa 1. Kuvion mukaan omistajuusmuuttujista valtio-omistajuuden, ulkomaalaisomistuksen suuremman määrän ja omistuksen hajautuneisuuden odotetaan vaikuttavan positiivisesti sisäisen tarkastuksen käyttöön. Omistuksen keskittyneisyyden sen sijaan odotetaan vaikuttavan negatiivisesti sisäisen tarkastuksen käyttöön. Näitä olettamuksia on perusteltu aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen tukeutuen tämän tutkimuksen luvussa 2.2.

Taulukko 1. Logistisen regressioanalyysin odotetut tulokset

Variable	Variable type	Expected sign
PROFIT	Control	+
SOLV	Control	+
LIQUID	Control	+
GROWTH	Control	+
SIZE	Control	+
GENDER	Control	?
AUDITCOM	Control	+
INDEP	Control	+
COMPL	Control	+
DAYS	Control	+
INDUSTRIALS	Control	?
CONSGOODS	Control	?
TECHNOLOGY	Control	?
CONSSERVICES	Control	?
BASICMATER	Control	?
FINANCIALS	Control	?
OTHERS	Control	?
MAJOR	Independent	-
STATE	Independent	+
FOREIGN	Independent	+
DISPER	Independent	+

Väitöskirjatutkimuksen kolmas osajulkaisu on systemaattinen kirjallisuuskatsaus sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevään tutkimuskirjallisuuteen. Kirjallisuuskatsauksessa luodaan kattava katsaus niihin tutkimuskirjallisuudessa esitettyihin osatekijöihin, joista tuloksellinen sisäinen tarkastus muodostuu. Hakuja on tehty vuosina 2015 ja

2016 kolmesta keskeisestä tietokannasta: EBSCOhost Business Source Elite, EBSCOhost Academic Search Premier ja Emerald Insight. Pääasiallisena hakuterminä systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa on käytetty ”internal audit effectiveness” -termiä. Kattavuutta on varmistettu tekemällä hakuja myös seuraavilla termeillä: ”internal audit quality” ja ”sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus”. Kirjallisuuskatsauksen perusteella löydettyissä keskeisissä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevissä tieteellisissä artikkeleissa esitetyt tuloksellisuuden osatekijät luokitellaan osajulkaisussa kolme osaksi kokonaisvaltaista sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kuvaavaa mallia, joka huomioi kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen keskeisten sidosryhmien erilaisia näkökulmia toiminnon tuloksellisuuteen. Mallin luomisessa on hyödynnetty sidosryhmäanalyttistä pohdintaa, jonka avulla sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen on mahdollista luoda moninäkökulmainen katsaus.

Neljäs osajulkaisu on kyselylomaketutkimukseen perustuva empiirinen tutkimus suomalaisten sisäisten tarkastajien käsityksistä toiminnon tuloksellisuuteen vaikuttavista osatekijöistä. Kyselylomaketutkimus pohjautuu aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyihin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöihin. Kyselylomake on lähetetty sähköpostilla kaikille Sisäiset Tarkastajat ry:n jäsenille, joita kyselylomaketutkimuksen tekohetkellä keväällä 2018 oli runsaat 600. Kyselylomaketutkimukseen osallistui 95 vastaajaa, joista yhden vastaajan vastaukset hylättiin tämän otettua kantaa vain viiteen yhteensä 17:stä väittämästä. Näin ollen lopulliseen analyysiin on huomioitu 94:n vastaajan vastaukset. Vastauksista on koottu katsaus sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöistä tarkastajien itsearvioinnin näkökulmasta. Osajulkaisu täydentää empiirisen aineiston avulla ymmärrystä monitulkintaisesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta.

Tässä väitöskirjatutkimuksessa sovelletaan useita erilaisia tutkimusmenetelmiä ja myös tutkimusaineisto koostuu erityyppisistä lähteistä kootusta tiedosta. Tämä asettaa luonnollisesti haasteita tutkimustulosten validiteetin ja reliabiliteetin näkökulmasta. Sisäisen tarkastuksen merkitystä on pyritty lähestymään mahdollisimman kokonaisvaltaisesti, jolloin kuntien ja listayhtiöiden tilinpäätösaineistoon kohdistuvaa analyysiä voidaan pitää perusteltuna ratkaisuna. Laaja-alaisella aineistolla on mahdollista saada kattava kokonaiskuva sisäisen tarkastuksen toiminnosta osana organisaatioiden hallinnointia. Toisaalta sekä julkisen sektorin organisaatioiden, kuntien, että yksityisen sektorin toimijoiden, listayhtiöiden, sisällyttäminen tutkimusaineistoon mahdollistaa potentiaalisten organisatorien ja päämiesten identiteettiin liittyvien tekijöiden huomioimisen tulkittaessa tutkimustuloksia.

Sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä tutkitaan tässä väitöskirjatyössä luomalla katsaus kuntien ja Helsingin pörssin listayhtiöiden tilinpäätös- ja toimintakertomustietoihin. Katsaus pohjautuu kuntien osalta kahden tilikauden tietoihin ja listayhtiöiden osalta yhtä tilikautta koskeviin tietoihin. Tämä on syytä ottaa huomioon tulkittaessa tutkimustuloksia. Toisaalta, sisäistä tarkastusta voidaan pitää melko staattisena toimintona, jonka organisointi ei tyypillisesti vaihtelee tilikaudesta toiseen. Näin ollen poikkileikkausaineistolla on mahdollista saada kattava kokonaiskuva toiminnon vapaaehtoisesta levinneisyydestä. Kaikki tarkastelun kohteena olevat organisaatiot ovat suomalaisia ja toimivat suomalai-

sessä sääntely-ympäristössä, joten tämä tulee niin ikään huomioida tuloksia tulkittaessa. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön liittyvien tekijöiden analyysissä hyödynnetään logistista regressioanalyysiä. Muuttujien valinnassa on käytetty subjektiivista harkintaa ja aineisto koostuu Helsingin pörssin listayhtiöiden yhtä tilikautta koskevasta tilinpäätösaineistosta. Analyysijä tehdään lukuisilla erilaisilla muuttujaotoksilla ja tulosten luotettavuudesta pyritään näin varmentumaan. Otoskoko on kuitenkin Helsingin pörssin pienestä koosta johtuen rajallinen ja vain yhtä tilikautta koskevan analyysin tuloksista ei voida vetää liian laajalle ulottuvia johtopäätöksiä.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöitä kartoitetaan ensin kattavalla kirjallisuuskatsauksella, ja katsauksessa esiin nousevia osatekijöitä testataan suomalaisille sisäisille tarkastajille kohdennetulla kyselytutkimuksella. Kyselytutkimuksen vastaajien lukumäärä (alle 100) asettaa haasteita tulosten tulkinnalle. Menetelmällisissä valinnoissa on siis puutteensa, mutta toisaalta kokonaisuutena erilaiset menetelmälliset lähestymistavat antavat hedelmällisen lähtökohdan sisäisen tarkastuksen merkitykseen pureutuvalle tieteelliselle tutkimukselle. Väitöskirjatutkimuksen menetelmällisissä valinnoissa piilevät tämän tutkimuksen haasteet, mutta toisaalta samalla sen vahvuudet. Sisäisen tarkastuksen merkityksen kokonaisvaltainen tutkiminen edellyttää erilaisista kohdeorganisaatioista koostuvaan aineistoon kohdistuvaa menetelmällisesti rikasta tutkimusta.

## 2 Sisäisen tarkastuksen merkitystä käsittelevä aiempi tutkimuskirjallisuus

Organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmä on monimuotoinen kokonaisuus, jossa erilaiset toimielimet ja toiminnot pyrkivät muodostamaan eheän kokonaisuuden organisaation toiminnan tuloksellisuuden varmistamiseksi. Sisäisen tarkastuksen on tutkimuskirjallisuudessa todettu olevan keskeinen osa hyvää hallintotapaa (Carcello ym., 2005; Goodwin, 2004; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Johtamis- ja valvontajärjestelmä on kuitenkin kokonaisuus, jossa eri toimijat toisaalta tukevat toisiaan muodostaen eheän järjestelmän, mutta toisaalta kilpailevat keskenään niukoista resursseista. Sisäiset tarkastajat näkevät oman ammattikuntansa mielellään organisaation keskeisenä toimijana hallituksen, operatiivisen johdon ja ulkoisen tarkastuksen rinnalla. Toisaalta, tässä tutkimuksessa herätetään kysymyksiä siitä, voidaanko sisäinen tarkastus nähdä esimerkiksi riskienhallintatoiminnon, compliance-toiminnon tai eettisen osaston kanssa kilpailevana toimijana, jolle niukkoja resursseja allokoivien päätöksentekijöiden voi olla vaikea nähdä oikeutusta. Tämän tutkimuksen yleinen päätutkimusongelma kuuluukin, mikä on sisäisen tarkastuksen merkitys osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmää, hallinnointia. Päätutkimusongelmaa lähestytään ensiksi selvittämällä, miten laajalle sisäisen tarkastuksen käyttö on vapaaehtoiselta pohjalta levinnyt. Tämä luo realistista kuvaa siitä, millaisena sisäisen tarkastuksen merkitys näyttäytyy osana johtamis- ja valvontajärjestelmää nimenomaan sääntely-ympäristössä, jossa toiminnon perustamista ei velvoiteta lainsäädännöllä. Toiseksi tutkimuksessa selvitetään, millaiset tekijät näyttäisivät vaikuttavan siihen, että organisaatioon on päätetty perustaa sisäisen tarkastuksen toiminto? Tutkimustiedolle siitä, millaiset organisaatiokohtaiset tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen olemassaoloon, on kiistaton tarve. Tämä tutkimusaukko on tunnustettu aiemassa tutkimuskirjallisuudessa (Carcello ym., 2005; Carey, Simnett & Tanewski, 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön liittyvien tekijöiden tutkimus antaa arvokasta tietoa siitä, millaiset organisaatiot investoivat sisäiseen tarkastukseen. Toisaalta, tutkimustulokset voivat kertoa

myös siitä, millaista lisäarvoa sisäinen tarkastus organisaatiolleen tuottaa taloudellisen menestyksen ja hallintorakenteen kehittyneisyyden näkökulmasta. Kolmanneksi, sisäisen tarkastuksen toimintoa ja tuloksellisuuden käsitettä pyritään peilaamaan tutkimuksen keinoin toisiinsa. Toimimalla tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen on mahdollista legitimoida asemansa organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmän keskeisenä toimijana. Siten tuloksellisuusteemaa on mahdotonta sivuuttaa pyrittäessä ymmärtämään sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioiden hallinnoinnissa. Tuloksellisuuden käsitteen tulkinta on tutkimuskirjallisuudessa saanut vaihtelevia sävyjä (ks. esim. Holzer & Kloby, 2005; Kanter & Brinkerhoff, 1981; Kaplan & Norton, 1996). Tutkimuskirjallisuudessa tuloksellisuuden käsitettä on yhdistetty sisäisen tarkastuksen toimintoon, mutta tutkimustietoa teemasta kaivataan lisää (Arena & Azzone, 2009; IIA 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Pääosa tutkimuksista on tehty yksityisen sektorin kontekstissa. Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuskeskustelua laajennetaan tarkastelemalla teemaa sekä julkisten että yksityisten organisaatioiden näkökulmasta. Lisäksi tuloksellisuutta tarkastellaan useiden sisäisen tarkastuksen keskeisten sidosryhmien näkökulmista, jolloin tuloksellisuus avautuu moninäkökulmaisena ilmiönä, joka saa monia toisistaan poikkeavia merkityksiä.

## 2.1 Sisäisen tarkastuksen levinneisyys toiminnon merkityksen selittäjänä

Sisäinen tarkastus nähdään mielellään tarkastajien omasta näkökulmasta keskeisenä hallinto- ja ohjausjärjestelmän toimijana organisaation hallituksen, operatiivisen johdon ja ulkoisen tarkastuksen ohella. Myös aikaisempi tutkimuskirjallisuus esittää johdonmukaisesti, että sisäinen tarkastus on keskeinen osa hyvää hallintotapaa (ks. esim. Carcello ym., 2005; Goodwin, 2004; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Tätä argumenttia tukevaa tutkimustietoa on kuitenkin vielä melko niukasti. Tämän väitöskirjatutkimuksen keskeinen motivaatio lähtee tavoitteesta hahmottaa sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Yhdenlainen kuva toiminnon merkityksestä voidaan luoda tarkastelemalla toiminnon levinneisyyttä vapaaehtoiselta pohjalta eri organisaatiomuodoissa. Voidaanko sisäisen tarkastuksen toimintoa pitää merkittävänä toimijana organisaatioiden hallinnoinnissa, jos organisaatiot eivät päätä investoida toimintoon myös vapaaehtoisesti? Tässä tutkimuksessa vapaaehtoiseen levinneisyyteen pureudutaan suomalaisten kuntaorganisaatioiden ja Helsingin pörssin listayhtiöiden kautta, joten tutkimus luo laaja-alaisen katsauksen sisäisen tarkastuksen tilaan niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla. Suomalainen toimintaympäristö tarjoaa hedelmällisen pohjan pureutua sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen levinneisyyteen, sillä mm. kuntia tai Helsingin pörssissä listattuja yhtiöitä ei ole lainsäädännöllä velvoitettu perustamaan sisäisen tarkastuksen toimintoa.

Agenttiteoreettisesta näkökulmasta organisaation päämiehen ja agentin välisiä intressiristiriitoja ja informaation epäsymmetriaa voidaan pyrkiä lieventämään erilaisilla kontrolli-

funktioilla, tässä kontekstissa esimerkiksi perustamalla sisäisen tarkastuksen toiminto (ks. Jensen & Meckling, 1976). Päätöksen yksikön perustamisesta tekee viime kädessä osakeyhtiössä hallitus ja kunnassa ainakin teoriassa luottamushenkilöjohto eli agenttiteoreettisessa ajattelussa päämies. Vapaaehtoista levinneisyyttä tutkimalla voidaan näin ollen saada arvokasta tutkimustietoa organisaatioiden päämiesten näkemyksistä sisäisestä tarkastuksesta agenttikonfliktien lieventäjänä. Myös organisaation agentin suhtautuminen on omiaan vaikuttamaan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön, sillä aikaisempi tutkimus esittää sisäisen tarkastuksen toimivan myös eräänlaisena sitovana voimana agentin ja päämiehen välillä agentin pyrkiessä osoittamaan toimivansa päämiehen tavoitteiden mukaan (ks. Adams, 1994; Jensen & Meckling, 1976). Täten sisäisen tarkastuksen levinneisyyden tutkimus kertoo organisaatioiden ylimmän johdon ja omistajien (päämiehet) sekä operatiivisen johdon (agentit) käsityksistä sisäisen tarkastuksen tarpeellisuudesta organisaatioiden hallintojärjestelmien osana. Tätä taustaa vasten tutkimus tuo uutta tietoa sisäisen tarkastuksen merkityksestä niin teoreettisesta kuin käytännönkin näkökulmasta.

Sisäisen tarkastuksen levinneisyyden tutkimukseen saadaan uutta näkökulmaa huomioimalla tarkastelussa toiminnon erilaiset organisointimuodot. Omana toimintana järjestettyä sisäistä tarkastusta pidetään tyypillisimpänä tapana organisoida toiminto, kuten tämänkin tutkimuksen ensimmäinen osajulkaisu osoittaa. Organisointitapaa tukee esimerkiksi tavoite siitä, että tarkastajalla tulisi olla vahva organisaatio- ja toimialatuntemus. Omana toimintana järjestetyn sisäisen tarkastuksen selkeä vahvuus on tarkastajien laaja-alainen organisaation prosessien, henkilöstön sekä sidosryhmien tuntemus, kuten alan ammattikirjallisuudessa on todettu (ks. esim. Kuuluvainen, 2006; Ahokas, 2012). Muista organisointitavoista erityisesti sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen on ollut tutkijoiden kiinnostuksen kohteena (ks. esim. Abbott, Parker, Peters & Rama, 2007; Abdolmohammadi, 2013; Carey ym., 2006). Ulkoistetussa palvelussa organisaatio ostaa tarkastuspalvelut ulkoiselta palveluntuottajalta halutussa laajuudessa, jolloin toiminnon organisointi on voitu hoitaa kustannustehokkaalla tavalla tai on kyetty välttämään mahdolliset rekrytointiongelmat. Organisaatiot voivat sisäistä tarkastusta hyödyntäessään käyttää oman tarkastusyksikön perustamisen ja toiminnon ulkoistamisen ohella muitakin organisointitapoja. Erityisesti kuntasektorilla käytetty malli on ollut yhteistoimintana järjestetty sisäinen tarkastus, jossa kaksi tai useampi kuntaa palkkaa yhteisen sisäisen tarkastajan. Organisointimallilla pyritään saavuttamaan ulkoistamisen tavoin kustannustehokkuutta säilyttämällä samalla mahdollisuus tarkastajan vahvaan organisaatiotuntemukseen.

Yksityisomisteisissa voittoa tavoittelevissa organisaatioissa mm. yrityssalaisuuksien salassapitokysymykset voivat nousta esteeksi sisäisen tarkastuksen yhteistoimintajärjestelyitä pohdittaessa. Neljäntenä organisointitapana tämä tutkimus nostaa aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen nojaten esiin oman tarkastusyksikön ja ulkoiselta palveluntarjoajalta ostettujen palveluiden yhdistelmän, jota tässä tutkimuksessa nimitetään osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankituiksi sisäisen tarkastuksen palveluiksi (ks. esim. Abdolmohammadi, 2013; Thomas & Parish, 1999). Erityisesti ammattikirjallisuudessa

osittain ulkopuolisilta palveluntarjoajilta hankittuja sisäisen tarkastuksen palveluita pidetään suositeltavana organisointitapana mm. erityisasiantuntemuksen saatavuuden, riippumattomuuden vahventumisen ja kulujen minimoinnin näkökulmista (ks. mm. Ainasvuori M., Ainasvuori O., Hurmola-Remmi, Kenni, Kiviaho, Mäntyharju, Ollila & Oulasvirta, 2011; Ahokas, 2012; Alftan, Blummé, Heikkala, Kontula, Miettinen, Pakarainen, Sinersalo, Sjölund, Sundvik, Tarvainen, Tikkanen, Turakainen, Urrila & Vesa, 2008; Kuuluvainen, 2006; Mattila, 2007; Säilä, Hellén-Toivanen, Pakkanen, Kääriäinen & Urrila, 2008). Sisäisen tarkastuksen erilaisten organisointitapojen levinneisyyden tarkastelu laajentaa omalta osaltaan käsityksiä sisäisen tarkastuksen merkityksestä osana organisaatioiden hallinnointia. On tärkeää ymmärtää erilaisia tapoja, joilla organisaatiot voivat hyödyntää sisäisten tarkastajien työtä hallintoprosessiensa kehittämisessä, muodostettaessa kokonaiskäsitystä sisäisestä tarkastuksesta osana johtamis- ja valvontajärjestelmää.

## 2.2 Sisäisen tarkastuksen järjestämiseen vaikuttavat tekijät toiminnon merkityksen selittäjänä

Muodostettaessa kokonaisvaltaista käsitystä sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hallinnoinnissa on tarpeen pyrkiä tunnistamaan toiminnon vapaaehtoiseen järjestämiseen vaikuttavia tekijöitä. Niukkoja resursseja allokoivien päättäjien silmissä yksittäisen tarkastusyksikön olemassaoloa ei voida pitää itsestäänselvyyttenä, jolloin tutkimustieto sisäiseen tarkastukseen yhteydessä olevista taloudellisista, hallintorakenteellisista ja päättäjien taustaan liittyvistä tekijöistä tuo uutta tietoa siitä, miksi organisaatiot käyttäytyvät eri tavoin päättäessään sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä ja millaisessa arvossa päättäjät näkevät sisäisen tarkastuksen. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen hyödyntämiseen vaikuttavien tekijöiden tutkimuskirjallisuus on toistaiseksi kehitysvaiheessa (ks. Carey, Simnett, & Tanewski, 2000; Goodwin & Kent, 2004; Carcello ym., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Uudelle tutkimukselle aihepiiristä on näin ollen selkeä tarve.

Tämän tutkimuksen keskeinen teoreettinen viitekehys rakentuu klassisen päämies-agenttiteorian (ks. Jensen & Meckling, 1976) ja sitä soveltavan päämies-päämies-teoreettisen ajattelun pohjalle (ks. esim. Dharwadkar, George & Brandes, 2000; Young, Peng, Ahlstrom, Bruton & Jiang, 2008). Näin ollen tutkimus pyrkii tunnistamaan erilaisia päämiehiä ja ymmärtämään niiden mahdollisia eriäviä intressejä ja tavoitteita. Organisaatiomuodosta riippumatta päämiehillä on ylin ja lopullinen päätösvalta keskeisissä hallintorakenteeseen liittyvissä seikoissa. Toisaalta myös operatiivinen johto agenttina saattaa pyrkiä osoittamaan päämiehille toimivansa yhteisten tavoitteiden mukaisesti, josta osoitus voi olla esimerkiksi myötämielinen suhtautuminen sisäisen tarkastuksen yksikön perustamiseen (ks. esim. Adams, 1994). Päämiehen identiteetillä voi kuitenkin olla merkittäväkin vaikutus siihen, millaista hallintorakennetta organisaatiossa ylläpidetään ja kehitetään.

Tämä tutkimus nostaa tiedeyhteisön keskusteluun julkisen osakeyhtiön erilaisten omistusrakenteiden eli päämiesten erilaisuuden potentiaalisia vaikutuksia sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön.

Jotta saataisiin tiedeyhteisölle tärkeää uutta tietoa päämiehen identiteetin potentiaalisista vaikutuksista sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön, tutkimus selvittää neljän erilaisen omistajuusmuuttujan yhteyttä sisäisen tarkastuksen olemassaolon todennäköisyyteen. Siten laajennetaan tiedeyhteisön ymmärrystä sisäisen tarkastuksen merkittävyydestä erilaisten päämiesten näkökulmista. Ensiksi, tutkimus tarkastelee aiempaan kirjallisuuteen nojaten (ks. Leuz, Lins & Warnock, 2010) ulkomaalaisten omistajien omistusosuuden yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen hyödyntämiseen. Aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa on esitetty, että agenttiteorian näkökulmasta päämiesten ja agenttien väliset konfliktit kasvavat organisaation loitontuessa päämiehistään eli tässä kontekstissa omistajistaan (ks. Carey ym., 2000; Collis, Jarvis & Skerratt, 2004; DeFond, 1992). Argumentti on perusteltu, sillä ulkomaalaisten omistajien näkökulmasta esimerkiksi kohdemaan toimintakulttuuri ja lainsäädäntö saattavat olla vieraita, mikä voi olla omiaan lisäämään tarvetta vahventaa sisäistä valvontajärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen teoreettinen rooli asetelmassa on pyrkiä lieventämään informaatiokuilua ja intressiristiriitoja operatiivisen johdon eli agentin ja omistajien eli päämiehen välillä (ks. Abdel-Khalik, 1993; Carey ym., 2000; Chow, 1982).

Toiseksi, tutkimuksessa tarkastellaan valtio-omistajuuden yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Valtio-omistajuuden vaikutuksista organisaatioiden käyttäytymiseen on runsaasti tutkimuskirjallisuutta (ks. esim. Connelly, Hoskisson, Tihanyi & Trevis Certo, 2010; Ennsner-Jedenastik, 2014; La Porta, Lopez-De-Silanes & Shleifer, 1999; Shleifer & Vishny, 1994). Aikaisempi tutkimuskirjallisuus osoittaa, että valtio-omistajaa edustavilla poliitikoilla saattaa olla intressissä edistää valtio-omisteisissa yhtiöissä laadukasta sisäistä valvontajärjestelmää ja riskienhallintaa varmistaakseen julkisten varojen tarkoituksenmukaisen käytön (Carey ym., 2013). Tämä argumentti tukee oletusta, jonka mukaan valtio-omistaja päämiehenä lisää sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyttä, sillä sisäisen tarkastuksen keskeisimpiin tehtäviin lukeutuu nimenomaan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan kehittäminen. Kolmantena omistajuusmuuttujana tutkimus esittelee omistuksen hajautuneisuuden, jota mitataan listayhtiön osakkeenomistajien lukumäärällä. Päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta osakkeenomistajien suuri lukumäärä aiheuttaa kasvavia kontrolliongelmia ja konflikteja päämiehen ja agentin välille (Carey ym., 2013; Collier & Gregory, 1999). Näin ollen tutkimuksen oletus on, että osakkeenomistajien hajautuneisuus lisää tarvetta sisäiselle tarkastukselle, kuten aikaisempi tutkimuskirjallisuuskin argumentoi (Carey ym., 2013). Sisäisellä tarkastuksella voidaan nähdä tärkeä rooli lukuisten pienomistajien ja yhtiön johdon välisten agenttikonfliktien lieventäjänä (Adams, 1994; Carey ym., 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Edelleen, sisäisen tarkastuksen tarvetta hajautuneen omistuksen organisaatiossa voidaan perustella myös päämiesten keskinäisten konfliktien, kuten määräysvaltaomistajien ja vähemmistö-



omistajien välisten ristiriitojen, lieventämisellä (Adams, 1994; Carey ym., 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Agenttiteoreettisen tarkastelun pohjalta voidaan siis olettaa, että omistuksen hajautuneisuus vaikuttaisi positiivisesti sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen. Neljäntenä omistajuuteen liittyvänä muuttujana tutkimus huomioi omistuksen keskittyneisyyden potentiaalisen yhteyden sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Agenttiteoreettisesta näkökulmasta keskittyneen omistajuuden voidaan olettaa vähentävän tarvetta valvontamekanismeille, sillä aikaisempi tutkimuskirjallisuus esittää omistuksen keskittyneisyyden substituuttina muille kontrollifunktioidille (ks. Roe, 2003; Bozec & Bozec, 2007). Keskittyneessä omistuspohjassa potentiaalisia päämies-päämieskonflikteja ja informaation epäsymmetriaa on oletettavasti vähemmän. Vahva pääomistaja kykenee tekemään johtamisjärjestelmään liittyviä päätöksiä tehokkaammin, kun päämiesten joukko on homogeenisempi. Toisaalta vahvalla pääomistajalla on oletusarvoisesti suurempi keskusteluyhteys operatiiviseen johtoon eli agenttiin, jolloin informaation epäsymmetria on lähtökohtaisesti vähäisempää. Tutkimuksessa omistuksen keskittyneisyyttä mitataan suurimman osakkeenomistajan omistusosuudella.

## 2.3 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on saanut osakseen kasvavaa tieteellistä huomiota ja tuloksellisuus on tutkimuskirjallisuudessa määritelty monin eri tavoin (ks. Arena & Azzone, 2009; Erasmus & Coetzee, 2018; IIA, 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Kattava tutkimustieto sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta edesauttaa sisäisen tarkastuksen merkityksen ymmärtämistä osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiä. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden määrittämistä tulee myös kattava tuloksellisuus-käsitettä käsittelevä muu tutkimuskirjallisuus (ks. esim. Vakkuri, 2009; Meklin, 2009; Heuru, 2003; Oulasvirta & Brännkärr, 2001).

Tuloksellisuuden on todettu olevan läheisesti yhteydessä mm. toiminnon keskeiseen organisatoriseen asemaan (ks. Arena & Azzone, 2009; IIA, 2010; IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011), tarkastajien toimintatapoihin ja palvelutarjontaan (ks. Lenz ym., 2014; IIARF, 2011) sekä tarkastajien ominaisuuksiin (IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Sarens, 2009; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Tämän tutkimuksen kolmannessa osajulkaisussa tuloksellisuuden edellytyksiä tutkitaan sidosryhmäanalyyttisen pohdinnan keinoin, jonka avulla voidaan tunnistaa sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeiset sidosryhmät ja ymmärtää niiden erilaiset tarpeet sisäiseltä tarkastukselta. Sidosryhmäanalyyttisen pohdinnan myötä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus saa oletusarvoisesti useita tulkintoja.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiksi on tutkimuskirjallisuudessa esitetty lukuisia erilaisia osatekijöitä. Osajulkaisussa kolme tuloksellisuuden osatekijät on jaoteltu kolmeen eri kategoriaan: organisatorisiin, toiminnallisiin ja ominaisuuksiin liittyviin kriteereihin. Kokonaisvaltainen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus muodostuu

osajulkaisussa muodostetun mallin mukaan näiden kolmen kategorian osatekijöiden sekä sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattamisen yhdistelmänä. Ammattistandardien noudattaminen, toiminnon riippumattomuus sekä tarkastajien objektiivisuus muodostavat eräänlaisen perustan tulokselliselle toiminnalle, jonka päälle tulokellinen toiminta voi rakentua.

Organisatorisilla kriteereillä viitataan suhteisiin keskeisiin sidosryhmiin sekä raportointiyhteyksien toimivuuteen näiden sidosryhmien kanssa. Keskeisimpinä sidosryhminä voidaan organisaatiomuodosta riippumatta pitää toimivaa johtoa sekä ylintä johtoa. Kuntaorganisaatiossa näitä rooleja hoitavat viranhaltijajohto sekä kunnanhallitus ja mahdollinen tarkastustoimikunta. Listayhtiökontekstissa operatiivista johtoa edustaa toimitusjohtajan johtama johtoryhmä ja ylintä johtoa edustaa omistajien yhtiökokouksessa valitsema hallitus ja sen mahdollinen tarkastusvaliokunta. Sisäisen tarkastuksen vaikuttavuuden näkökulmasta toimiva yhteistyösuhte operatiiviseen johtoon ja hallitukseen on keskeisessä roolissa, kuten aikaisempi tutkimuskirjallisuus osoittaa (Arena & Azzone, 2009; IIA, 2010; IIARF, 2011; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Toimivan yhteistyösuhteen peruslähtökoh- ta on suora raportointiyhteys näihin molempiin toimijoihin. Tätä ns. kahdensuuntaista raportointisuhdetta edellyttävät myös sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistand- dardit (Sisäiset tarkastajat ry, 2017). Pelkkä raportointisuhteen olemassaolo ei kuitenkaan automaattisesti tee sisäisestä tarkastuksesta merkityksellistä toimijaa organisaation johta- mis- ja hallintojärjestelmässä, vaan ollakseen tulokellinen sisäisen tarkastuksen tulisi saa- vuttaa tärkeä ja arvostettu asema niin hallituksen kuin operatiivisen johdonkin silmissä.

Toiminnallisilla kriteereillä viitataan sisäisen tarkastuksen tarjoamiin palveluihin liit- tyviin tulokellisuuden osatekijöihin. Sisäisen tarkastuksen tulee määritelmänsä mukaan tarjota organisaatiolleen arviointi-, varmistus- ja konsultointipalveluita (Sisäiset tarkastajat ry, 2018). Aiempi tutkimuskirjallisuus esittää, että sisäisen tarkastuksen tarjoaman neuvon- ta- ja varmennuspalveluvalikoiman monipuolisuus sekä laaja-alaisen informaation tuot- taminen johdolle ovat keskeisiä toiminnon tulokellisuuden edellytyksiä (IIARF, 2011). Palvelutarjonnasta erityisesti riskienhallintaprosessin tukeminen ja arviointi on nostettu aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa tärkeäksi tulokellisuuden osatekijäksi (Lenz ym., 2014). Myös sisäisten tarkastajien toimintatapaan liittyvät seikat on yhdistetty toiminnon tulokellisuuteen, ja tämän tutkimuksen sisäisen tarkastuksen tulokellisuutta kuvaavan mallin mukaan tulokellinen toiminta edellyttää tarkastajilta ennakoivaa toimintaotetta (ks. IIARF, 2011). Erityisesti sisäisen tarkastuksen asiakkaiden näkökulmasta on perus- teltua edellyttää tulokelliselta sisäiseltä tarkastukselta perinteisten varmennuspalveluiden ohella laajaa kirjoa muita palveluita, joista johto voi saada tärkeää lisäarvoa. Jo pelkästään toiminnallisten kriteerien näkökulmasta merkityksellisen aseman saavuttaminen organi- saation hallinnoinnissa on siten sisäiselle tarkastukselle moniulotteinen ja vaativa tehtävä. Konsultointipalveluiden ja tarkastus- ja arviointipalveluiden välisten painotusten määrit- tämisessä on keskeistä huomioida myös toiminnon riippumattomuuden näkökulma, jota laajojen neuvontapalveluiden tarjoaminen ei saisi vaarantaa.

Lähestyttäessä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kokonaisvaltaisena käsitteenä on mahdotonta sivuuttaa yksittäisten tarkastajien ja toisaalta koko tarkastusyksikön kollektiivista kompetenssia. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä aikaisempi tutkimuskirjallisuus esittää johdonmukaisesti, että tarkastusyksikön ja yksittäisten tarkastajien osaamisella on positiivinen vaikutus toiminnon tuloksellisuuteen (ks. esim. IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Sarens, 2009; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Aiemmissa tutkimuksissa esitettyjä konkreettisia tuloksellisuuden osatekijöitä ovat tarkastusmetodologian kehittyneisyys (IIA, 2010; IIARF, 2011; Soh & Martinov-Bennie, 2011) sekä tarkastajien kehittyneisyyden ja uudistumisvalmiudet (IIA, 2010). Myös tarkastustiimin ja tarkastusjohtajan henkilövalinnoilla ja käytössä olevilla resursseilla on kirjallisuudessa osoitettu olevan positiivinen yhteys toiminnon tuloksellisuuteen (Lenz ym., 2014; Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Tämän tutkimuksen neljäs osajulkaisu kartoittaa sisäisten tarkastajien käsityksiä tutkimuskirjallisuudessa esitetyistä tuloksellisuuden osatekijöistä. Osa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevistä tutkimuksista lähestyy problematiikkaa juuri tarkastajien itsearviointin kautta (ks. Arena & Azzone, 2009; Mihret & Yismaw, 2007). Esimerkiksi ylimmän johdon ja operatiivisen johdon käsityksiä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta kartoittavat tutkimukset tuovat erilaista näkökulmaa tuloksellisuuskeskusteluun ja avaavat niitä näkökulmia, joita sisäisen tarkastuksen keskeiset asiakkaat arvostavat pohtiessaan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista hyödyntämistä (ks. IIA, 2010; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Tämä tutkimus lähtee olettamuksesta, että sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on monitulkintaista saaden erilaisia painotuksia paitsi eri sidosryhmien näkökulmista, myös yksittäisten sidosryhmien edustajien välillä. Nimenomaan näiden erilaisten näkökulmien, tarkastajien omien ja keskeisten asiakkaiden, laaja-alainen ymmärtäminen auttaa hahmottamaan sisäisen tarkastuksen merkitystä osana organisaatioiden hallinnointia. Syvyyttä tähän tarkasteluun tuo myös ns. odotuskuilun käsite, jonka mukaan tarkastustyöhön kohdistuvat odotukset ja toteutunut tuotos eroavat toisistaan (ks. Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri, 2002). Tuloksellisella toiminnalla sisäinen tarkastus voi tuottaa organisaatiolleen lisäarvoa ja saavuttaa näin merkityksellisen aseman organisaatiossa.

Neljännessä osajulkaisussa pyritään uudelleentulkitsemaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta haastamalla aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä tuloksellisuuden osatekijöitä tarkastajien itsearviointin näkökulmasta. Itsearviointi tuo vain yhden näkökulman tuloksellisuuden kompleksiseen käsitteeseen, mutta tulokset osoittavat jo kapeahkonkin tarkastelun nostavan esiin kiehtovia monitulkintaisuuden piirteitä. Kaikkiaan 16 tuloksellisuuden osatekijää kattavalla kyselylomaketutkimuksella pyritään ymmärtämään tuloksellisuuden moniulotteisuutta ja riippuvaisuutta tarkastelunäkökulmasta. Kun pelkästään erilaisista taustoista ja erityyppisistä organisaatioista tulevilla sisäisillä tarkastajilla on toisistaan poikkeavia näkemyksiä toiminnon tuloksellisuudesta, voi vain kuvitella näkemyksien erilaisuuden kirjon laajemman sidosryhmäotoksen kohdalla. Tämän tutkimuk-

sen keskeistä antia onkin haastaa perinteistä tuloksellisuusajattelua ja testata, saako käsite erilaisia tulkintoja riippuen siitä, millaisessa organisaatiossa sisäinen tarkastus toimii, ja toisaalta riippuen tuloksellisuutta tulkitsevasta sidosryhmästä. Laaja-alaisen tuloksellisuustarkastelun myötä saadaan tärkeää tutkimustietoa sisäisen tarkastuksen edellytyksistä näyttäytyä merkittävänä toimijana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmässä.

### 3 Päämies-agenttiteoreettinen näkökulma sisäisen tarkastuksen merkitykseen organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä

Keskeisenä sisäisen tarkastuksen käyttöä selittävänä teoreettisena viitekehyksenä on tutkimuskirjallisuudessa pidetty päämies-agenttiteoriaa (ks. esim. Adams, 1994; Carcello ym., 2005; Carey ym., 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018; Mihret, 2014; Sarens & Abdolmohammadi, 2011). Agenttiteorian fundamentaalisenä lähtökohtana pidetään resurssien omistajuuden ja kontrollin eriytymistä. Teorian mukaan resurssit omistava päämies delegoi päätöksentekovaltaa sopimuserusteisesti agentille. Agentti saa tällöin päämiehen varoja hallintaansa toteuttaakseen sovittua tarkoitusta (Mayston, 1993, 68). Tämä asetelma luo luonnollista kysyntää valvonnalle, sillä päämies saattaa joutua käyttämään erilaisia kannustimia saadakseen agentin toimimaan linjassa omien tavoitteidensa kanssa (Jensen & Meckling, 1976, 2–5; Eccles, 1985, 151; Meklin, 2000, 136; Martikainen ym., 2002, 15). Tavoitteiden välisiä ristiriitoja, jotka saattavat johtaa esimerkiksi erilaiseen suhtautumiseen riskiin, kutsutaan agenttiongelmiksi (Jensen & Meckling, 1976, 5). Agenttiongelmien hallitseminen aiheuttaa päämiehelle kustannuksia, tarkemmin agenttikustannuksia, jotka voidaan luokitella valvontakustannuksiin, sitouttamiskustannuksiin ja jäännöskustannuksiin (Jensen & Meckling, 1976; ks. myös Lilja, 2016). Agenttiteoreettisen ajattelun mukaan päämiehen kannattaa investoida valvonta- ja sitouttamiskustannuksiin, jos jäännöskustannukset pienenevät samassa tahdissa (Jensen & Meckling, 1976, 5–6). Sisäisen tarkastuksen tulisi teoreettisen oletuksen mukaan kyetä tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle legitimoidakseen asemansa osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Agenttiteoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna sisäisen tarkastuksen käytöstä aiheutuvat kustannukset tulisi saada katettua asiantuntijatoiminnon organisaatiolleen tuottaman lisäarvon kautta. Kysymys lisäarvon tuottamisesta ei kuitenkaan ole valvontatoiminnassa täysin yksiselitteinen tai ongelmaton (ks. Martikainen ym., 2002). Sisäisen tarkastuksen tuottamaa lisäarvoa voidaan lähestyä

erilaisista näkökulmista, ja tarkastustoiminnon eri sidosryhmillä voi olla toisistaan poikkeavia käsityksiä lisäarvon osatekijöistä. On jopa esitetty kysymyksiä, voiko valvonnasta aiheutua organisaatiolle enemmän haittaa kuin hyötyä (ks. Lilja, 2016).

Agenttiteoreettisen tarkastelun pohjalta voidaan ajatella, että investoidessaan sisäiseen tarkastukseen päämiehen intressissä on tuloksellisesti toimiva lisäarvoa tuottava yksikkö. Aikaisempaa tutkimustietoa laajennetaan syventymällä perinteisen osakeyhtiökontekstissa vallitsevan omistaja-johtoasetelman ohella poliittis-hallinnollisen kuntaorganisaation agenttiteoreettisiin erityispiirteisiin tarkasteltaessa sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä ja toiminnon merkitystä organisaation hallinnoinnissa. Aiemman tutkimuskirjallisuuden mukaan päämies-agenttisuhteet saattavat kuntaorganisaatiossa olla kompleksisia, sillä agenttisuhteita voidaan tunnistaa niin äänestäjien ja valtuutettujen kuin valtuutettujen ja viranhaltijoidenkin välillä (Kankaanpää, Oulasvirta & Wacker, 2014). Toisaalta intressien ristiriitoja tai informaation epäsymmetriaa voidaan tunnistaa myös poliittisesti valitun ja usein agendaltaan kirjavan päämiesten joukon sisällä, jolloin voidaan puhua päämies-päämies-konflikteista. Tämä asetelma luo hedelmällisen pohjan sisäisen tarkastuksen agenttiteoreettiselle tutkimukselle. Sisäisen tarkastuksen toiminnon vapaaehtoisen käytön agenttiteoriaan perustuvat tulkinnat kunta- ja listayhtiökontekstissa luovat perustan sisäisen tarkastuksen olemassaolon ja merkityksen kokonaisvaltaiselle ymmärtämiselle.

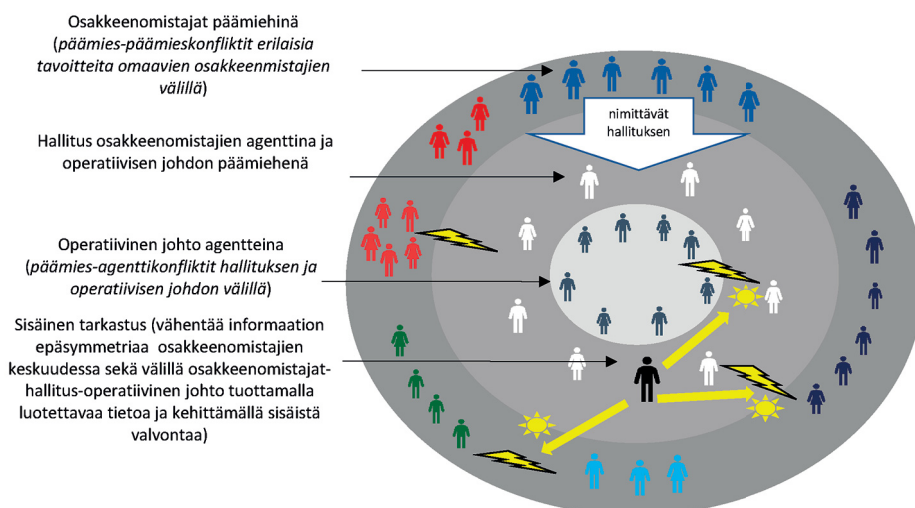
### 3.1 Sisäinen tarkastus teoreettisena ilmiönä osakeyhtiökontekstissa

Suomalaisessa lainsäädäntöympäristössä toimivan osakeyhtiön perinteinen kaksiportainen hallintorakenne tarjoaa erinomaisen empiirisen taustan tarkastus- ja valvontatutkimukselle agenttiteoreettisesta näkökulmasta. Osakeyhtiössä osakkeenomistajat ovat päämiehiä, jotka allokoivat sopimusperusteisessa suhteessa resursseja johdon, agentin, käytettäväksi (Jensen & Meckling, 1976). Agenttiteorian mukaan päämiehen ja johdon välillä vallitsee kuitenkin eriäviä intressejä ja mahdollista informaation epäsymmetriaa (Jensen & Meckling, 1976). Sisäisen tarkastuksen käyttöä selittävissä tutkimuksissa agenttiteoriaa on sovellettu siten, että sisäisellä tarkastuksella ja sen tuottamalla objektiivisella tiedolla voidaan kitkeä informaation epäsymmetriaa ja hillitä intressiristiriitoja päämiesten, kuten osakkeenomistajien ja muiden rahoittajien sekä palkatun johdon välillä (Abdel-Khalik, 1993; Adams, 1994; Anderson, Francis & Stokes, 1993; Carey ym., 2000; Chow, 1982; DeFond, 1992; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Adamsin (1994) mukaan kiihoke sisäisen tarkastuksen käyttöön voi tulla paitsi päämiesten taholta tavoitteena varmistaa agentin toiminta heidän intressiensä mukaan, mutta myös agenttien taholta heidän mahdollisesti halutessa osoittaa toimivansa päämiesten tavoitteiden mukaan esimerkiksi hyödyntämällä sisäisen tarkastuksen toimintoa osana laadukasta hallinnointijärjestelmää. Sisäinen tarkastus voidaan näin ollen nähdä riippumattomana kolmantena osapuolena osakeyhtiön operatiivisen johdon eli agentin ja osakeyhtiön omistajien eli päämiesten välisten intressiristiriitojen ja informaatiokuilujen lieventäjänä.

Kuvio 2 havainnollistaa sisäisen tarkastuksen roolia moniulotteisten päämies-agentti- ja päämies-päämiessuhteiden ratkaisijana osakeyhtiökontekstissa. Suomalaisessa osakeyhtiön hallintomallissa osakkeenomistajat valitsevat yhtiökokouksessa hallituksen. Hallitus voidaan näin ollen nähdä osakkeenomistajien agenttina. Hajautuneen omistusrakenteen osakeyhtiöissä kaikilla osakkeenomistajilla ei luonnollisesti voi olla omaa edustusta paikkamäärältään rajallisessa hallituksessa, jolloin osakkeenomistajien ja hallituksen välillä saattaa esiintyä intressien ristiriitoja tai tiedon epäsymmetriaa. Ensimmäinen potentiaalinen päämies-agenttikonflikti voi siten syntyä osakkeenomistajien ja hallituksen välille, sillä osa osakkeenomistajista saattaa kokea hallituksen agendan olevan ristiriidassa heidän omien ajatustensa kanssa.

Hallitus vastaavasti nimittää osakeyhtiölle johtoryhmää johtavan toimitusjohtajan, jolloin operatiivinen johto voidaan nähdä hallituksen agenttina. Siten toinen potentiaalinen päämies-agenttikonflikti voi syntyä hallituksen ja operatiivisen johdon välille. Hallituksella on osakeyhtiölainsäädännön (ks. Osakeyhtiölaki 624/2006) puitteissa mm. yhtiön varainhoidon valvontavelvollisuus ja toimitusjohtajalla puolestaan velvollisuus hoitaa hallintoa hallituksen määräysten mukaisesti. Hallituksen ja toimitusjohtajan johtaman johtoryhmän välille saattaa muodostua erilaisia konflikteja, kuten erimielisyyksiä yhtiön strategian toteutustavoista, epäilyksiä säädösten ja määräysten noudattamisen tasosta tai epätietoisuutta johtamisessa käytettävän informaation määrästä ja laadusta. Sisäisellä tarkastuksella voi olla organisaatiossa merkittävä rooli näiden konfliktien ennaltaehkäisijänä tai lieventäjänä. Hallintoprosessien ja valvontamekanismien riippumattomana kehittäjänä sisäinen tarkastus voi tuottaa muille hallintojärjestelmän toimijoille luotettavaa ja objektiivista tietoa, ja siten lieventää hallituksen ja johtoryhmän välillä vallitsevia agenttikonflikteja.

Moninaisten päämies-agenttisuhteiden lisäksi osakeyhtiömuotoisessa toiminnassa voidaan tunnistaa erilaisiin tavoitteisiin pyrkivien osakkeenomistajien välillä vallitsevia päämies-päämieskonflikteja (Davis, Schoorman & Donaldson, 1997). Päämiehet eivät välttämättä aseta osakeomistukselleen toistensa kanssa samankaltaisia tavoitteita. Lisäksi omistusten määrässä voi olla suuria eroja, jolloin osalla päämiehistä voi olla aito mahdollisuus saada edustajansa osakeyhtiön hallitukseen. Tämä saattaa synnyttää informaation epäsymmetriaa päämiesten välille, kun suurimmilla omistajilla on mahdollisesti omia luottohenkilöitä yhtiön hallituksessa ja samalla muut osakkeenomistajat saavat tyytyä julkisiin tiedotteisiin ja yhtiökokouksessa annettavaan informaation tietotarpeensa tyydyttämisessä. Näiden moninaisten päämies-päämieskonfliktien lieventämiseksi osakeyhtiöön voidaan perustaa sisäisen tarkastuksen toiminto. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen hyödyntäminen voi kirkeä epäluottamusta eriarvoisessa asemassa olevien osakkeenomistajien välillä, sillä jo pelkkä sisäisen tarkastuksen olemassaolo voi lisätä omistajien luottamusta organisaation johdon raportoiman tiedon oikeellisuuteen.



Kuvio 2. Agenttiteoreettinen näkökulma sisäiseen tarkastukseen osakeyhtiökontekstissa

Kuvio havainnollistaa kolmea keskeistä konfliktia, joita sisäinen tarkastus pyrkii ehkäisemään:

- A) Päämies-agenttikonfliktit hallituksen ja operatiivisen johdon välillä,
- B) Päämies-agenttikonfliktit osakkeenomistajien ja hallituksen välillä, sekä
- C) Päämies-päämieskonfliktit erilaisia tavoitteita omaavien osakkeenomistajien välillä.

Intressiristiriidat ja informaation epäsymmetria ovat kuvattu salamoilla. Sisäisen tarkastuksen potentiaalinen konflikteja ehkäisevä vaikutus on kuvattu auringoilla. Riippumaton sisäinen tarkastus pyrkii ehkäisemään intressikonflikteja sekä informaation epäsymmetriaa tuottamalla luotettavaa tietoa päätöksentekijöille sekä kehittämällä organisaation sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Päämiesten erilaiset väritykset kuvaavat päämiesten erilaisia tavoitteita.

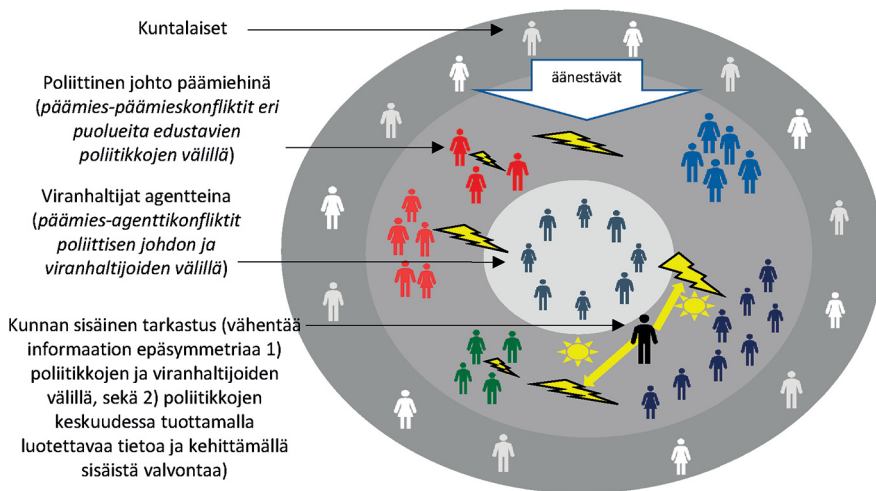
## 3.2 Sisäinen tarkastus teoreettisena ilmiönä kuntakontekstissa

Julkisessa organisaatiossa poliittisin perustein valitut toimielimet tarjoavat uusia näkökulmia sisäisen tarkastuksen päämies-agenttiteoreettiseen tarkasteluun. Jensen ja Meckling (1976) toteavat, että agenttiteoreettinen ajattelu soveltuu myös julkisen sektorin toimijoihin, sillä kansalaisten vaaleilla valitsevat poliittiset päättäjät ovat päämiehen asemassa suodessaan varoja ja resursseja virkamiesten eli agenttien käyttöön. Virkamiehet agentteina saavat käyttöönsä paitsi resursseja, myös valtaa tehdä päätöksiä viranhaltijoina. Julkisessa organisaatiossa, kuten kuntaorganisaatiossa, päämiesten ja agenttien tunnistaminen ei kuitenkaan ole näin suoraviivaista ja yksiselitteistä. Poliittiset päättäjät voidaan nähdä myös äänestäjien agentteina, jolloin kansalainen on poliitikon päämies (ks. Kankaanpää ym., 2014; Zimmerman, 1977, 118). Toisaalta, päämiesten muodostamien ryhmittymien eli eri poliittisten ryhmien, tai jopa yksittäisten päättäjien, välillä voi vallita intressiristiriitoja. Tällöin voidaan puhua päämies-päämieskonflikteista. Juuri tämänkaltaiset monisyiset ja kerrostuneet päämies-agenttisuhteet sekä päämies-päämiessuhteet tekevät julkisten orga-



nisaatioiden valvontafunktioiden, kuten sisäisen tarkastuksen, tutkimisesta moniulotteista ja kiinnostavaa.

Sisäisellä tarkastuksella voi poliittisten voimasuhteiden värittämässä julkisessa organisaatiossa olla monia merkityksiä: tarkastusfunktio voi tuottamallaan luotettavalla ja objektiivisella tiedolla tasoittaa informaation epäsymmetriaa ja kitkeä intressiristiriitoja kansalaisen ja poliitikon välillä, poliittisen johdon ja virkamiesjohdon välillä, ja toisaalta poliittisten päättäjien keskuudessa. Sisäinen tarkastus kuntaorganisaatiossa voidaan siten agenttiteoreettisesta näkökulmasta asemoida monella eri tasolla vallitsevien agenttikonfliktien liennyttäjäksi. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä koskevan tarkastelun laajentaminen osakeyhtiöympäristön ulkopuolelle on näin omiaan laajentamaan käsitystä sisäisen tarkastuksen merkityksestä osana organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Kuvio 3 havainnollistaa sisäisen tarkastuksen roolia moniulotteisten päämies-agentti- ja päämies-päämiessuhteiden ratkaisijana kuntakontekstissa.



Kuvio 3. Agenttiteoreettinen näkökulma sisäiseen tarkastukseen kuntakontekstissa

Kuvio havainnollistaa kahta keskeistä konfliktia, joita sisäinen tarkastus pyrkii ehkäisemään:

A) Päämies-agenttikonfliktit poliittisen johdon ja virkamiesjohdon välillä, sekä

B) Päämies-päämieskonfliktit eri puolueita ja itseään edustavien poliitikkojen välillä.

Intressiristiriidat ja informaation epäsymmetria ovat kuvattu salamoilla. Sisäisen tarkastuksen potentiaalinen konfliktiteja ehkäisevä vaikutus on kuvattu auringoilla. Riippumaton sisäinen tarkastus pyrkii ehkäisemään intressikonfliktiteja sekä informaation epäsymmetriaa tuottamalla luotettavaa tietoa päätöksentekijöille sekä kehittämällä organisaation sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa. Päämiesten erilaiset väritykset kuvaavat päämiesten erilaisia poliittisia tavoitteita.

### 3.3 Agenttiteorian rajoittuneisuudesta sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa

Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä teoretisoidaan päämies-agenttiteoreettisen ajattelun pohjalta, vaikka agenttiteorian soveltuvuutta sisäisen tarkastuksen tutkimukseen voidaan myös perustellusti kritisoida. Agenttikustannusten selkeän kvantitatiivisen määrittämisen vaikeus (Schneider, 1989, 492–493) ja omistajien suoran vaikutusvallan puuttuminen suhteessa toimivaan johtoon (Clark, 1985, 56) on tutkimuskirjallisuudessa nähty agenttiteoreettisen lähestymistavan keskeisinä puutteina. Erityisesti sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa agenttiteorian rajoittuneisuus on otettava huomioon, sillä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisessa käytössä ja sitä myötä merkityksellisen aseman saavuttamisessa organisaation hallinnoinnissa operatiivisella johdolla on hyvin keskeinen merkitys. Toisin kuin ulkoisessa tarkastuksessa, tilintarkastuksessa, omistajat eli päämiehet eivät tee päätöstä sisäisen tarkastuksen mahdollisesta hyödyntämisestä organisaation hallinnoinnissa. Omistajilla on kuitenkin mahdollisuus vaikuttaa näihin päätöksiin. Tätä taustaa vasten sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa on huomioitava päämiesten keskeinen rooli, kun tarkastellaan sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Toisaalta, sisäinen tarkastus kahden ”päämiehen” eli operatiivisen johdon ja ylimmän johdon palvelijana asettaa sen kiinnostavaan asemaan agenttiteoreettisesta näkökulmasta.

Sisäisen tarkastuksen merkitystä voidaan lähestyä agenttiteoreettisen näkökulman ohella monista muistakin teoreettisista tulokulmista. Tutkimuskirjallisuudessa on tunnistettu erityisesti stewardship-teoria (ks. esim. Albrecht, Albrecht & Albrecht, 2004; Cribb, 2006; Davis, Schoorman & Donaldson, 1997; Hernandez, 2012) sekä stakeholder-teoria (ks. Erasmus & Coetzee, 2018; Miles, 2012) agenttiteoriaa täydentävinä organisaatioiden käyttäytymistä selittävinä teorioina. Agenttiteorian lähtökohtana ovat johdon ja omistajien eriävät intressit. Stewardship-teoria sen sijaan nostaa keskusteluun tilanteet, joissa johdon ja omistajien intressit ovat yhteneväiset. Agenttiteoriaa pehmeämpi ja ystävällisempi stewardship-teoria tukee erityisesti sisäisen tarkastuksen johdon kumppanuuteen tukeutuvaa lähestymistapaa, sillä teorian mukaan johto pyrkii parhaansa mukaan toimimaan luottamuksellisesti ja organisaation omaisuutta turvaten. Tällöin sisäisen tarkastuksen voidaan ajatella olevan yksi operatiivisen johdon keino osoittaa pyrkivänsä yhteistyöhön organisaation muiden sidosryhmien kanssa. Tämänkaltaisen vaihtoehtoinen ajattelu syventää myös ymmärrystä sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hallinnoinnissa, sillä impulssi sisäisen tarkastuksen käytölle voi tulla yksittäisten tai useampien toiminnon sidosryhmien tarpeista. Tätä muiden sidosryhmien tarpeiden huomioimista voidaan lähestyä myös stakeholder-teoreettisesta näkökulmasta. Teoria korostaa omistajien ohella lukuisien eri sidosryhmien tarpeiden huomioon ottamista organisaation johtamisessa.

Stakeholder-teoreettinen näkökulma sisäisen tarkastuksen merkitykseen organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä täydentää perinteistä suoraviivaista agenttiteoreettista näkökulmaa nostamalla keskusteluun omistajia ja johtoa laajemman kirjon tarkastustoiminnon sidosryhmiä, joiden parissa sisäisen tarkastus toimii. Sisäisen tarkastuksen pyr-

kiessä tuottamaan lisäarvoa organisaatiolleen sen tulisi hahmottaa lukuisten keskeisten sidosryhmien, kuten omistajien, johdon, esimiesten, työntekijöiden, rahoittajien, toimittajien, asiakkaiden, veronmaksajien, median tai viranomaisten tarpeet. Merkityksellisen organisatorisen aseman saavuttaminen ja ylläpitäminen edellyttää laaja-alaista lisäarvon tuottamista monille eri sidosryhmille. Viimeaikaisessa sisäisen tarkastuksen tutkimuskirjallisuudessa on tunnistettu tarve tarkastella sisäisen tarkastuksen merkitystä sen eri sidosryhmille tuottaman lisäarvon näkökulmasta (ks. esim. Abbott, Parker & Peters, 2017; D’Onza & Sarens, 2017).

Agenttiteoriaan kohdistunut kritiikki ei kuitenkaan ole tyrehdyttänyt agenttiteoriaa hyödyntävän sisäisen tarkastuksen tutkimuksen virtaa, vaan päämies-agenttiteoreettinen tarkastuskirjallisuus puolustaa edelleen paikkaansa tiedeyhteisössä (ks. esim. Adams, 1994; Carcello ym., 2005; Carey ym., 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018; Mihret, 2014). Tämä tutkimus pyrkii edelleen syventämään aiemman kirjallisuuden agenttiteoreettista ajattelua pureutumalla listayhtiökontekstin ohella kuntaorganisaatiolle ominaisiin kerrostuneisiin päämies-agenttisuhteisiin. Samalla väitöskirjatutkimuksen teoriavalinnat voidaan nähdä kritiikkinä päämies-agenttiteoriaan kohdistunutta kritiikkiä kohtaan. Tarkastus- ja valvontamekanismien tutkimuksessa päämies-agenttiteorialla on edelleen keskeinen merkitys, ja sen laaja-alaisempi hyödyntäminen avaa edelleen uusia näkökulmia organisaatioiden käyttäytymiseen mm. sisäisen tarkastuksen hyödyntämisessä.

### 3.4 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden eri näkökulmat

Sisäisen tarkastuksen olemassaoloa ja merkitystä selittävien tekijöiden ymmärryksen saavuttaminen johtaa eittämättä kysymykseen siitä, miten sisäisen tarkastuksen tulisi toimia tai miten sen tulisi organisaatiossa näyttäytyä toimiakseen tuloksellisesti ja näin legitimoidakseen asemansa osana johtamis- ja valvontajärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta onkin viimeaikaisessa kirjallisuudessa nimitetty eräänlaiseksi toiminnon merkityksen mittariksi (ks. Dal Mas & Barac, 2018). Tässä keskustelussa sidosryhmäanalyttisellä pohdinnalla on oma roolinsa, sillä julkisessa organisaatiossa sisäinen tarkastus toimii osana poliittis-hallinnollista moniulotteista organisaatiota, jossa eri sidosryhmät saattavat nähdä tuloksellisuuden eri tavoin. Toisaalta, yksityisen sektorin organisaatioissa toiminnan lähtökohtainen fundamentaalinen ero julkisen sektorin toimijoihin on sekin omiaan vaikuttamaan siihen, miten sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitettä voidaan teoretisoida. Valtaosa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevistä tutkimuksista käsittelee ilmiötä yrityskontekstissa (ks. esim. Arena & Azzone, 2009; IIARF, 2011; Lenz & Hahn, 2015; Sarens, 2009; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Näissä tutkimuksissa on pyritty esittämään sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta mittaavia malleja.

Tämä tutkimus pyrkii uudelleentulkitsemaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta aiempaan tutkimuskirjallisuuteen nojaten ja kytkemään ilmiötä erilaisiin toimintaympä-

ristöihin. Erityisesti kuntakontekstin erityispiirteet huomioivassa tutkimuskirjallisuudessa voidaan tunnistaa tutkimusaukko, johon tämä tutkimus pureutuu monitulkintaisuuden teoriaan tukeutuen. Edelleen, tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus yhdistetään kiinteästi sisäisen tarkastuksen merkitykseen organisaatioiden hallinnoinnissa, sillä tuloksellisella toiminnalla sisäinen tarkastus voi tuottaa lisäarvoa organisaatiolleen ja saavuttaa näin merkittävän aseman organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä.

Tieteellisenä käsitteenä monitulkintaisuus lähtee ajatuksesta, jonka mukaan ilmiöt voivat saada lukemattomia keskenään eriarvoisia tulkintoja (ks. Lilja, 2016, 124; Sinervo, 2011, 69; Rainey & Jung, 2010, 44–47), sillä asioita ei kyetä määrittelemään eksaktisti. Tutkimuskirjallisuus on jo pitkään esittänyt, että yksinkertaistetut mallit riisuttuna kaikesta kompleksisuudesta soveltuvat ihmisen luontaisesti puutteelliseen ajatteluun (March & Simon, 1964, 169). Lukuisia sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tulkitsemiseen pyrkiviä malleja yhdistelemällä ja uudelleentulkitsemalla on mahdollista laajentaa käsitystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden ytimestä käsitteen monitulkintaisuudesta huolimatta, ja ymmärtää tätä kautta syvällisemmin sisäisen tarkastuksen merkitys osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiä.

### 3.5 Tutkimuksen teoreettinen kontribuutio

Agenttiteoreettisen ajattelun rajoittuneisuudesta (ks. Clark, 1985, 56; Schneider, 1989, 492–493) ja tutkimuskirjallisuudessa esitetystä agenttiteorian kritiikistä (ks. esim. Mihret, 2014) huolimatta sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa, kuten muussakin tarkastus- ja valvontatutkimuksessa, agenttiteoria puolustaa edelleen paikkaansa. Eritoten tutkimuksessa, jossa sisäisen tarkastuksen toiminnon merkitystä valvontajärjestelmässä lähestytään toiminnon vapaaehtoisen levinneisyyden, vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavien tekijöiden sekä toiminnon tuloksellisuuden osatekijöiden kautta, päämies-agenttiteoria tarjoaa koetellun teoreettisen taustan (ks. esim. Adams, 1994; Carcello ym., 2005; Carey ym., 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018). Aikaisempi tutkimuskirjallisuus on esittänyt agenttiteoreettisia perusteita niin vapaaehtoisen levinneisyyden (ks. esim. Goodwin-Stewart & Kent, 2006) kuin vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavien tekijöiden (ks. esim. Carcello ym., 2005) taustaksi, mutta tässä tutkimuksessa näistä sisäisen tarkastuksen tutkimuksen osa-alueista kootaan toiminnon merkitystä kuvaava synteesi. Samalla vapaaehtoista levinneisyyttä ja vapaaehtoiseen käyttöön liittyviä tekijöitä peilataan toiminnon tuloksellisuutta käsittelevään tutkimuskirjallisuuteen ja eritoten tuloksellisuuden erilaisiin tulkintoihin. Siten tämä väitöskirjatutkimus kokonaisuutena luo tilaa uudelle tieteelliselle keskustelulle siitä, millaisena toimijana sisäinen tarkastus tällä hetkellä itse asiassa organisaatioissa näyttäytyy ja toisaalta, miten sen tulisi toimia ollakseen tuloksellinen. Aikaisempi tutkimuskirjallisuus on johdonmukaisesti esittänyt sisäisen tarkastuksen olevan keskeinen osa hyvää hallintoa (Carcello ym., 2005; Erasmus & Coetzee, 2018; Goodwin, 2004; Ismael & Roberts, 2018; Paape ym., 2003; Sarens, 2009),

mutta näille väitteille kaivataan lisää perusteluita, niin teoreettisia kuin empiirisiäkin. Näitä perusteluita pyritään löytämään toiminnon vapaaehtoisen käytön levinneisyyttä, vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavia tekijöitä sekä tuloksellisuuden osatekijöitä käsittelevällä tutkimuksella.

Tämä tutkimus on vastakritiikki agenttiteoreettista sisäisen tarkastuksen tutkimusta kritisoivaa kirjallisuutta (ks. esim. Armstrong, 1989; Mihret, 2014) kohtaan. Sisäisen tarkastuksen agenttiteoreettinen kritiikki kohdistuu mm. operatiivisen johdon (agentin) ja sisäisten tarkastajien välisen palkitsemis- ja nimityssuhteen olemassaoloon (Armstrong, 1989). Tässä tutkimuksessa korostetaan operatiivisen johdon yläpuolella hierarkkisesti toimivien omistajien (päämiesten) roolia ja oletetaan niiden vaikuttavan sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Sisäisellä tarkastuksella on ammattistandardiensakin puitteissa velvoite raportoida sekä operatiiviselle että ylimmälle johdolle (Sisäiset tarkastajat, 2017). Tarkastustoiminnon mahdollinen alisteinen suhde operatiiviseen johtoon ei siten poista fundamentaalista intressi- ja informaatiokonfliktia operatiivisen johdon ja ylimmän johdon väliltä. Agenttiteoreettisesta näkökulmasta päämiehet ovat keskeisessä asemassa tarkastusfunktion olemassaolon selittäjänä (ks. Adams, 1994) ja tämän tutkimuksen myötä tieteelliseen keskusteluun nostetaan päämiesten erilaisten identiteettien vaikutus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Päämiehillä on erilaisia tarpeita ja päämiehet ovat keskenään eriarvoisessa asemassa, joten päämiehiin kohdistuva syvempi tarkastelu on agenttiteoreettisesta ja päämies-päämiesteoreettisesta näkökulmasta perusteltua. Näitä näkökulmia koetellaan tässä tutkimuksessa empiirisen aineiston avulla ensin havainnoimalla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön laajuutta, jonka myötä saadaan kokonaiskuva sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen laajuudesta intressi- ja informaatiokonfliktien ehkäisijänä. Tämän jälkeen tarkastelua syvennetään koskemaan organisaatiokohtaisia ja päämiesten identiteettiä kuvaavia tekijöitä, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen käyttöön. Lopuksi laajennetaan ymmärrystä sisäisen tarkastuksen soveltuvuudesta päämies-agenttikonfliktien ehkäisyyn pureutumalla toiminnon tuloksellisuuden osatekijöihin. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöitä koskevalla tutkimuksella luodaan lisätietoa siitä, miten eri sidosryhmät, agentit ja päämiehet, kokevat tarkastustoiminnon tuloksellisuuden. Näiden erilaisten tuloksellisuuskäsitysten sisäistäminen on omiaan laajentamaan ymmärrystä sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hallinnoinnissa.

## 4 Tulosten yhteenveto

Tässä väitöskirjatutkimuksessa luodaan kokonaisvaltainen katsaus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen levinneisyyteen suomalaisissa eturivin julkisen ja yksityisen sektorin organisaatioissa, jotta voidaan ymmärtää laaja-alaisemmin sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioiden hallinnoinnissa. Tulokset osoittavat, että vapaaehtoiselta pohjalta sisäistä tarkastusta käyttää selvästi alle puolet organisaatioista. Listayhtiöiden osalta noin 41 prosenttia käytti vapaaehtoisesti sisäistä tarkastusta ja tutkimuksen kohteena olleista kuntaorganisaatioista noin 46 prosentissa oli sisäinen tarkastus. Tulokset herättävät kysymyksiä sisäisen tarkastuksen tutkimuskirjallisuudessa johdonmukaisesti esitetyistä argumenteista, joiden mukaan sisäinen tarkastus on keskeinen osa hyvää hallintotapaa (ks. esim. Carcello ym., 2005; Erasmus & Coetzee, 2018; Goodwin, 2004; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Tämän tutkimuksen tulosten perusteella monessa organisaatiossa sisäistä tarkastusta ei ole nähty investoinnin arvoisena toimintona. Siten sisäisen tarkastuksen merkityksen syvälistemmälle tarkastelulle organisaatioiden hallinnoinnissa on nähtävissä selkeät perusteet.

Vapaaehtoisen levinneisyyden vähäisyyteen pyritään pureutumaan tutkimalla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttavia organisaatiokohtaisia tekijöitä. Näihin organisaatiokohtaisiin tekijöihin on aiemman tutkimuskirjallisuuden pohjalta valikoitunut mm. organisaation omistusrakenteeseen, taloudellisiin toimintaedellytyksiin ja hallintorakenteeseen liittyviä muuttujia. Tutkimuksen logistiset regressioanalyysit osoittavat, että organisaatioiden omistusrakenteella, koolla ja taloudellisella asemalla on selvä yhteys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen. Organisaation pieni koko ja heikko taloudellinen asema vaikuttaisivat siten olevan syitä jättää vahventamatta organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää sisäisen tarkastuksen asiantuntijayksiköllä, jonka keskeisimmäksi tehtäväksi on alan ammattistandardeissa (Sisäiset tarkastajat ry, 2017) esitetty lisäarvon tuottaminen organisaatiolle. Tulokset ovat linjassa kunta-aineistolla tehtyyn riskienhallintamenetelmien hyödyntämistä selvittävään tutkimukseen, joka osoitti taloudellisten rajoitteiden vaikuttavan negatiivisesti riskienhallintamenetelmien kehittyneisyyteen (Oulasvirta & Anttiroiko, 2017). Tämän tutkimuksen tulosten perus-

teella lisääntyvä niukkuus vaikuttaisi näin ollen heikentävän sisäisen tarkastuksen asemaa rajallisia resursseja allokoivien päättäjien silmissä. Siten on aiheellista kysyä, miten merkityksellisenä toimijana päätöksentekijät sisäistä tarkastusta pitävät, kun sen tuottamalle lisäarvolle ei vaikuttaisi olevan yhtä suurta tilausta resurssien vähentyessä.

Tuottaakseen organisaatiolleen lisäarvoa sisäisen tarkastuksen on kyettävä toimimaan mahdollisimman tuloksellisesti. Tuottamalla lisäarvoa sisäinen tarkastus voi nostaa arvostustaan muiden keskeisten hallintojärjestelmän toimijoiden keskuudessa. Tuloksellinen toiminta voidaan siten nähdä eräänlaisena mittarina koko toiminnon merkitykselle organisaation hallinnoinnissa (ks. esim. Dal Mas & Barac, 2018). Tutkimuksen kolmas ja neljäs osajulkaisu avaavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä ja osoittavat, että yksiselitteistä määritelmää sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle on liki mahdoton muodostaa. Keskeisintä on sen sijaan muodostaa ymmärrys siitä, millaisessa organisaatiossa sisäinen tarkastus toimii ja keitä ovat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta tai sen tuottamaa lisäarvoa arvioivat keskeiset sidosryhmät. Sidosryhmäanalyttisen pohdinnan avulla voidaan tunnistaa lukuisia eri johtamisjärjestelmän toimijoita, joilla jokaisella on käsityksensä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta ja toiminnon tuottamasta lisäarvosta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta ei arvioi organisaatio, vaan siinä toimivat keskeiset toimijat, joille sisäinen tarkastus näyttäytyy eri tavoin. Toisaalta on huomattava, että sisäisen tarkastuksen tuottama lisäarvoa ja toiminnon tuloksellisuus voivat näyttäytyä eri tavoin myös eri tyyppisissä organisaatiomuodoissa. Aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitetty laaja ja moniulotteinen joukko sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijöitä saakin erilaisia painotuksia riippuen siitä, millaisessa organisaatiossa sisäiset tarkastajat toimivat. Tämän tutkimuksen tulokset vahvistavat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden monitulkintaiseksi ja luovat tiedeyhteisölle uutta tietoa tuloksellisuuteen vaikuttavista osatekijöistä. Laaja-alaisen tuloksellisuuspohdinnan kautta sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatioiden hallinnoinnissa avautuu uusista näkökulmista. Tuloksellisuus-käsitteen kattava tarkastelu yhdistettynä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön levinneisyyden tarkasteluun luo laaja-alaisen pohjan tutkia sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmissä. Seuraavissa alaluvuissa on esitetty osajulkaisujen 1–4 keskeiset tutkimustulokset.

#### 4.1 Osajulkaisu I: Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa

Väitöskirjatutkimuksen ensimmäisessä osajulkaisussa luodaan katsaus kaikkien suomalaisten yli 10 000 asukkaan kuntien sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön sekä toiminnon organisointitapaan. Tutkijalla on henkilökohtaista ammatillista tартtumapintaa tutkimusaiheeseen, sillä tutkija on toiminut kolmessa eri palveluntarjoajaorgani-



saatiossa tuottamassa sisäisen tarkastuksen palveluita kohdeaineiston kunnille. Tämä kokemustausta on auttanut tiedonhankinnassa ja tulosten analysoinnissa. Osajulkaisun tulokset antavat kattavan yleiskuvan sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä vapaaehtoiselta pohjalta kuntasektorille. Katsauksen voidaan nähdä kertovan toiminnon merkityksestä kuntien johtamisjärjestelmien hierarkiassa. Suomalaisista kunnista koostuva aineisto tarjoaa tutkimukselle hedelmällisen empiirisen pohjan, sillä kuntia ei ole velvoitettu lain-säädännöllä järjestämään sisäistä tarkastusta. Toisaalta kunnat ovat velvoitettuja ilmoit-tamaan sisäisen tarkastuksen järjestämistavasta osana lakisäätteistä toimintakertomustaan (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2013). Tutkimuksen tarkasteluvuodet olivat 2011 ja 2012. Molempina tarkasteluvuosina sisäistä tarkastusta hyödynsi noin 46 prosenttia kun-nista. Sisäinen tarkastus vaikuttaa siten jo vapaaehtoiseltakin pohjalta saavuttaneen melko tukevan aseman suomalaisten kuntien johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Huomattavan suuri osa, peräti noin 54 prosenttia kunnista, on kuitenkin päättänyt olla järjestämättä sisäisen tarkastuksen toimintoa.

Suomalaisella kuntasektorilla sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen hyödyntäminen pai-nottuu suuriin kuntiin. Tarkasteluvuosina 2011 ja 2012 kaikissa 19:ssä yli 50 000 asukkaan kunnassa oli sisäinen tarkastus. Peräti 90 prosenttia näistä yli 50 000 asukkaan kunnista organisoii sisäisen tarkastuksen omana toimintana eli omilla palkatuilla sisäisillä tarkasta-jilla. Ainoastaan yksi kunta käytti ulkoista palveluntarjoajaa ja yksi kunta hyödynsi omien tarkastajien ja ostopalveluiden yhdistelmää. Suuret kunnat näyttäisivät siis suosivan omien sisäisten tarkastajien palkkaamista ostopalveluiden käyttämisen sijaan. Tulos voi kertoa mm. siitä, että kaikkein suurimmissa suomalaisissa kuntakonserneissa sisäinen tarkastus on saavuttanut vakiintuneen aseman osana johtamis- ja valvontajärjestelmää.

10 000–50 000 asukkaan kunnissa, joita oli molempina tarkasteluvuosina 2011 ja 2012 84 kappaletta, sisäistä tarkastusta hyödynsi enää 33 prosenttia. Tulokset osoittavat, että organisaatiokoon pienentyessä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen käyttö näyttäisi vähe-nevän merkittävästi. Syitä tähän voidaan etsiä esimerkiksi taloudellisten resurssien niukkuudesta ja osaavien ammattihenkilöiden rekrytointiongelmista. Tulokset saattavat kertoa siitä, että sisäisen tarkastuksen toiminnon voi olla vaikeaa saavuttaa etabloitunutta jalansi-jaa kuntaorganisaatioiden johtamisjärjestelmissä ilman lakisäätteistä velvollisuutta järjestää sisäinen tarkastus. Tämä herättää luonnollisesti kysymyksiä siitä, onko sisäisen tarkastuk-sen merkitys keskeinen pienempien kuntien hallinnoinnissa.

Tutkimustulokset sisäisen tarkastuksen eri organisointitapojen levinneisyydestä osoit-tavat, että taloudellisten resurssien niukkuuden ja rekrytointiongelmien ratkaisemiseen pyrkiviä eri organisointitapoja hyödynnetään melko niukasti. Tarkastelukaudella 2011–2012 10 000–50 000 asukkaan kuntien ryhmässä 33 prosentin sisäistä tarkastusta hyödyn-tävä joukko jakautui siten, että 20 prosenttiyksikköä oli palkannut omia sisäisiä tarkastajia, 7 prosenttiyksikköä hankki tarkastuspalvelut ulkopuolisilta palveluntarjoajilta, 4 prosent-tiysikköä oli ulkoistanut tarkastuspalvelunsa osittain ulkopuoliselle toimijalle, ja 2 pro-senttiyksikköä hyödynsi kuntien välistä yhteistoimintaa. Yhteensä siis vain 13 prosenttia



suomalaisista 10 000–50 000 asukkaan kunnista hyödynsi tarkastelukaudella vaihtoehtoisia organisointitapoja järjestääkseen sisäisen tarkastuksen toiminnon. Tulosten perusteella vaikuttaisi siltä, että resurssien ollessa riittämättömiä omien tarkastajien palkkaamiseen, ei muita organisointitapoja sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi ole aktiivisesti hyödynnetty.

Sisäisen tarkastuksen eri organisointitapojen levinneisyyteen saadaan kattava kokonaiskuva tarkastelemalla kaikkia yli 10 000 asukkaan kuntia. Kun kiinnitetään huomio niihin 46 prosenttiin yli 10 000 asukkaan kunnista, joissa oli tarkastelujaksolla 2011–2012 sisäisen tarkastuksen toiminto, voidaan havaita noin 72 prosentin sisäistä tarkastusta hyödyntävistä kunnista päättäneen palkata organisaatioonsa omat sisäiset tarkastajat. Niistä kunnista, joissa oli sisäinen tarkastus, vaihtoehtoisia organisointitapoja hyödynsi noin 28 prosenttia kunnista. Tästä suurin vaihtoehtoinen organisointitapa oli tarkastuspalveluiden ulkoistaminen, jota hyödynsi 15 prosenttia niistä kunnista, jotka hyödynsivät sisäistä tarkastusta. Ammattikirjallisuudessa esitetyt näkemykset, joiden mukaan ulkoistetut palvelut ovat pienemmille organisaatioille tarkoituksenmukainen tapa organisoida sisäisen tarkastuksen toiminto, eivät tämän tutkimuksen tulosten perusteella vaikuta laajasti jalkautuneen käytäntöön suomalaisissa kuntaorganisaatioissa. Tulosten perusteella vaikuttaisi siltä, että erilaisten vaihtoehtoisten organisointitapojen laajempi hyödyntäminen voisi olla keino lisätä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä. Toisaalta kuntien tekemät ratkaisut olla aktiivisesti hyödyntämättä sisäisen tarkastuksen vaihtoehtoisia organisointitapoja saattavat kieliä siitä, että sisäisen tarkastuksen tuottamaa mahdollista lisäarvoa ei nähdä investoinnin arvoisena. Tämä puolestaan herättää aiheellista huolta sisäisen tarkastuksen merkittävyydestä kuntaorganisaatioiden hallinnoinnissa.

## 4.2 Osajulkaisu II: Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure

Toisen osajulkaisun tulokset taustoittavat organisaatioiden erilaista käyttäytymistä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisessa hyödyntämisessä. Sisäisen tarkastuksen merkitystä osana organisaatioiden hallinnointia voidaan lähestyä tutkimalla niitä organisaatiokohtaisia tekijöitä, jotka liittyvät sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön, sillä laajan vapaaehtoisen hyödyntämisen levinneisyyden voidaan tulkita viittaavan mm. sisäisen tarkastuksen keskeiseen merkitykseen organisaatioiden hallinnoinnissa. Aikaisempi tutkimuskirjallisuus osoittaa, että vain osa organisaatioista hyödyntää sisäistä tarkastusta vapaaehtoisesti (ks. esim. Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018). Tutkimustieto sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön yhteydessä olevista organisaatiokohtaisista tekijöistä on kuitenkin vasta kehitysvaiheessa (ks. esim. Carcello ym., 2005; Carey ym., 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Tätä voidaan pitää merkittävänä tutkimusaukkona, johon tämän osajulkaisun tulokset pyrkivät tuomaan uutta tietoa kohdeaineistonaan suomalaiset

Helsingin pörssin päälistalla listatut osakeyhtiöt. Suomalainen kohdeaineisto soveltuu tutkimukseen erinomaisesti, sillä Helsingin pörssin listayhtiöt ovat velvoitettuja kertomaan julkisella selvityksellään sisäisen tarkastuksen järjestämisestä, mutta toiminnon perustaminen on yhtiöille kuitenkin vapaaehtoista (Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015).

Osajulkaisu tuo sisäisen tarkastuksen tutkimuskenttään uutta näkökulmaa tutkimalla erityisesti yhtiön omistusrakenteen yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Omistajuusteema juontaa päämies-agenttiteoreettisesta ajattelusta, jonka mukaan johdon ja omistajien välisiä intressiristiriitoja ja informaation epäsymmetriaa voidaan pyrkiä lieventämään tarkastustoiminnalla, kuten sisäisen tarkastuksen toiminnolla (Abdel-Khalik, 1993; Anderson ym., 1993; Carey ym., 2000; Chow, 1982; DeFond, 1992; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018). Omistajien näkökulmasta sisäinen tarkastus on omiaan lisäämään luottamusta operatiivisen johdon toimintaan. Tämän tutkimustyön tulosten perusteella listayhtiön omistajuudella on vaikutusta sisäisen tarkastuksen käyttöön, sillä kolme neljästä omistajuuteen liittyvästä muuttujasta oli logistisen regressiomallin mukaan tilastollisesti merkitseviä, kun tarkasteltiin muuttujien yhteyttä sisäisen tarkastuksen olemassaoloon listayhtiöissä. Mallissa testattiin omistuksen keskittyneisyyden, omistuksen hajautuneisuuden, valtio-omistuksen sekä ulkomaalaisomistuksen yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Omistajuusmuuttujista ainoastaan keskittyneellä omistuksella ei havaittu olevan yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen.

Kokonaisuutena tulokset tukevat agenttiteoreettista ajattelua, sillä päämiesten erillaisuus näyttäisi vaikuttavan sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen todennäköisyyteen. Ensiksi, valtio omistajana saattaa pyrkiä edistämään hyvää hallintotapaa ja toiminnan läpinäkyvyyttä, sillä sekä kansainväliset (OECD, 2004) että kansalliset (Valtioneuvosto, 2011) omistajaohjauksen ohjeet edellyttävät valtio-omisteisilta yhtiöiltä korkealaatuista hallintoa, jonka olennaisena osana sisäinen tarkastus voidaan nähdä. Lisäksi laaja tutkimuskirjallisuus osoittaa, että valtio-omistuksella on taipumus vaikuttaa yritysten käyttäytymiseen (ks. Connelly ym., 2010; Ennser-Jedenastik, 2014; La Porta ym., 1999; Shleifer & Vishny, 1994). Siten logistisen regressioanalyysin tulos, jonka mukaan valtio omistajana näyttäisi lisäävän sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyttä, tukee agenttiteorian pohjalta rakennettua hypoteesia. Toiseksi, ulkomaalaisomistuksen suuremmalla määrällä voidaan nähdä oletusarvoisesti sisäisen tarkastuksen käyttöä lisäävä vaikutus, sillä ulkomaalaisomistajat eivät välttämättä tunne kohdemaan lainsäädäntöä ja toimintatapoja (Leuz ym., 2010). Lisäksi ulkomaalaisomistajat saattavat olla etäällä organisaation päivittäisestä toiminnasta, jolloin omistajien tarve vahventaa valvontajärjestelmää on perusteltu (ks. Carey ym., 2000; Collis, Jarvis & Skerratt, 2004; DeFond, 1992). Siten kirjallisuudessa esitetyt argumentit, joiden mukaan keskeinen syy tarkastuspalveluiden käyttöön on operatiivisen johdon ja osakkeenomistajien välisten agenttikonfliktien lieventäminen (Abdel-Khalik, 1993; Carey ym., 2000; Chow, 1982), puoltavat oletusta ulkomaalaisomistuksen positiivisesta yhteydestä sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyteen.

Logistisen regressioanalyysin tulokset tukevat hypoteesia, sillä ulkomaalaisten omistajien omistuosuuden kasvaessa todennäköisyys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiselle käytölle kasvaa. Kolmas tilastollisesti merkitsevä omistajuusmuuttuja on omistuksen hajautuneisuus, jonka voidaan teoreettisesti ajatella lisäävän valvonnan tarvetta päämiesten potentiaalisen hajautuneisuuden myötä (Carey ym., 2013). Aikaisempi tutkimuskirjallisuus esittää, että laajempi omistuspohja heikentää yksittäisten pienempien omistajien saamaa informaatiota sijoituksestaan (Shleifer & Vishny, 1997). Pääöksentekijäjoukon pirstaloituneisuus asettaa päämiehet alttiiksi intressiristiriidoille ja informaatiokonflikteille, jolloin mm. tarve sisäisen tarkastuksen tukemalle luotettavan informaation tuottamiselle kasvaa. Tutkimuksen logistisen regressioanalyysin tulokset tukevat myös tätä hypoteesia, sillä ulkomaalaisomistuksella havaittiin positiivinen yhteys sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyteen. Omistuksen keskittyneisyydellä ei sen sijaan havaittu olevan yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen hyödyntämiseen. Tutkimuksen hypoteesi rakennettiin aiemman tutkimuskirjallisuuden pohjalta, joka esittää keskittyneen omistuksen muiden kontrollimekanismien substituuttina, ja näin ollen vähentäisi tarvetta hyvän hallintotavan osatekijöille (Roe, 2003; Bozec & Bozec, 2007). Tulokset eivät kuitenkaan tue hypoteesia, jonka mukaan keskittynyt omistajuus vaikuttaisi negatiivisesti sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen.

Toisen osajulkaisun logistiseen regressioanalyysiin sisältyy myös lukuisia kontrollimuuttujia, joiden tulokset antavat kiinnostavia näkökulmia sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön ja toiminnon merkitykseen organisaatioiden hallinnoinnissa. Aikaisempia tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä havaintoja tukien (ks. Carcello ym., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Wallace & Kreutzfeldt, 1991) myös tämän tutkimuksen analyysit osoittavat, että suuremmat organisaatiot hyödyntävät sisäistä tarkastusta pienempiä todennäköisemmin. Havainto on linjassa perinteisen päämies-agenttiteoreettisen ajattelun kanssa, sillä suurissa organisaatioissa toimijoiden mahdollinen suuri määrä on omiaan lisäämään mahdollista informaation epäsymmetriaa päämiesten ja agenttien välillä, ja toisaalta päämiesten tai agenttien keskuudessa. Johtamisjärjestelmän vahventaminen sisäisen tarkastuksen kaltaisella asiantuntijatoiminnolla on kirjallisuudessa nähty myös resurssikysymyksenä, jolloin vahvemmat taloudelliset resurssit omaavat yhtiöt saattaisivat käyttää sisäistä tarkastusta muita todennäköisemmin (ks. Carcello ym., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Ajattelu saa osittain tukea myös tämän tutkimuksen tuloksista. Taloudellisia toimintaedellytyksiä mittaavista kontrollimuuttujista kannattavuus oli tilastollisesti positiivisesti merkitsevä, jolloin kannattavat organisaatiot näyttäisivät hyödyntävän todennäköisemmin sisäistä tarkastusta. Yhtiön vakavaraisuusasemalla ei sen sijaan havaittu olevan yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Lisäksi, vastoin hypoteesia organisaation maksuvalmiustilanteella havaittiin tilastollisesti merkitsevä negatiivinen yhteys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen hyödyntämisen todennäköisyyteen. Kirjallisuudessa esitetyillä perinteisillä yritysten taloudellisia toimintaedellytyksiä kuvaavilla mittareilla – kannattavuus, vakavaraisuus, maksuvalmius (ks. Altman, 1968) – ei näin

ollen kokonaisuutena löydetty selvää yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen hyödyntämiseen.

Osajulkaisussa kaksi havaittiin myös organisaation kompleksisuudella olevan positiivinen yhteys sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyteen. Organisaation kompleksisuutta mitattiin analyysissä ulkomaantoimintojen muodostaman liikevaihdon osuudesta yhtiön kokonaisliikevaihdosta. Aiempi kirjallisuus on mitannut kompleksisuutta vastaavilla muuttujilla, kuten ulkomaalaisten tytäryhtiöiden ja raportointisegmenttien määrällä (Carcello ym., 2005). Tulokset vahvistavat aikaisemmassa kirjallisuudessa esitettyjä argumentteja, joiden mukaan kompleksisempi organisaatio vaatii tiukempaa valvontaa (Carcello ym., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Kompleksinen organisaatio voi siis pyrkiä vahventamaan sisäistä valvontaansa esimerkiksi investoimalla vapaaehtoisesti sisäiseen tarkastukseen.

Sisäinen tarkastus nähdään yleisesti keskeisenä osana hyvää hallintotapaa (Carcello ym., 2005; Goodwin, 2004; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Hyvä hallintotapa muodostuu kuitenkin monista osatekijöistä. Yhtenä hyvän hallinnon osoituksena suomalaisessa listayhtiössä voidaan pitää mm. molempien sukupuolien edustusta yhtiön hallituksessa (ks. Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015). Aikaisempi tutkimuskirjallisuus puolestaan esittää, että sukupuolien välinen diversiteetti parantaa hallinnon laatua ja edistää valvontaa suhteessa homogeeniseen hallituksen sukupuolijakaumaan (Abbott, Parker & Presley, 2012). Tämän tutkimuksen tulokset kuitenkin osoittavat, että molempien sukupuolten edustuksella listayhtiön hallituksessa näyttäisi olevan negatiivinen yhteys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Listayhtiöiden hallinnointikoodi (Arvopaperimarkkinayhdistys, 2015) suosittelee listayhtiöitä nimittämään yhtiöstä ja suurimmista osakkeenomistajista riippumattomia hallituksen jäseniä osana korkealaatuista hallinnointijärjestelmää. Myöskään riippumattomien hallituksen jäsenten määrällä ei havaittu positiivista yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Tulokset eivät näin ollen kokonaisuutena tue hypoteesia, jonka mukaan hyvän hallinnon eri osatekijät lisäisivät toistensa esiintymisen todennäköisyyttä.

Yhteenvetona voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen käyttö vaikuttaisi selvästi liittyvän tiettyihin organisaatiokohtaisiin tekijöihin, kuten omistusrakenteeseen ja organisaation kokoon. Näiden erilaisten tekijöiden tunnistaminen auttaa muodostamaan kokonaisvaltaista ymmärrystä organisaatioiden käyttäytymisestä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta hyödyntämisestä. Lisäksi tekijöiden kartoittaminen auttaa asemoimaan sisäistä tarkastusta osana kompleksista organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmää.

### 4.3 Osajulkaisu III: Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa

Kolmannen osajulkaisun systemaattisen kirjallisuuskatsauksen mukaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä tutkimuskirjallisuus on vielä kehitysvaiheessa (Arena & Azzone, 2009; IIA, 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Merkittävä osa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevästä kirjallisuudesta on tehty yhtiökontekstissa (ks. esim. Arena & Azzone, 2009; Lenz ym., 2014). Erityisesti kuntaorganisaatiokontekstissa tehdyssä tutkimuskirjallisuudessa on tutkimusaukko, johon tämä osajulkaisu pureutuu. Kokonaisvaltaisen ymmärryksen muodostaminen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta edellyttää tuloksellisuuden edellytyksien pohtimista erilaisissa toimintaympäristöissä, johon kuntasektori soveltuu poliittis-hallinnollisena organisaationa erinomaisesti täydentäen mm. listayhtiöympäristössä tehtyä tutkimuskirjallisuutta. Sisäisen tarkastuksen merkityksellisyys organisaatioiden hallinnoinnissa kytkeytyy kiinteästi toiminnon tuloksellisuuskeskusteluun, sillä tuottaakseen lisäarvoa organisaatiolleen ja siten legitimoidakseen asemansa johtamisjärjestelmän keskeisenä toimijana sisäisen tarkastuksen olisi kyettävä toimimaan tuloksellisesti.

Systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkastelunäkökulma todettiin suppeaksi, sillä valtaosassa tutkimuksissa toiminnon tuloksellisuutta lähestyttiin vain yhden tai kahden sidosryhmän näkökulmasta (ks. Arena & Azzone, 2009; Lenz ym., 2014; Mihret & Yismaw, 2007; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Tyypillisimmin tuloksellisuutta tarkastellaan kirjallisuudessa sisäisten tarkastajien itsearvioinnin näkökulmasta (Arena & Azzone, 2009; IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Mihret & Yismaw, 2007). Tarkastelunäkökulman suppeuden muodostama tutkimusaukko on tunnistettu myös aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa, joka esittää tarkastajien itsearviointiin liittyvän mahdollista ylioptimistista vääristymää toiminnon tuloksellisuudesta (ks. Lenz & Sarens, 2012). Tästä tutkimusaukosta motivoituneena sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksien kokonaisvaltaiseen hahmottamiseen on osajulkaisussa kolme muodostettu toiminnon eri sidosryhmien näkökulmia huomioiva malli. Kuntaorganisaatiokontekstissa tuloksellisuuden tarkastelunäkökulmaa laajennettiin itsearviointista asiakkaiden näkökulmaan. Kuntaorganisaatiossa sisäisen tarkastuksen keskeisiksi asiakkaiksi voidaan tunnistaa ylintä päätöksentekovaltaa käyttävä luottamushenkilöistä koostuva valtuusto, operatiivista johtoa edustavat kunnanhallitus, mahdollinen tarkastustoimikunta ja johtavat viranhaltijat sekä ulkoisen tarkastuksen toimijat tarkastuslautakunta ja tilintarkastaja. Sisäisten tarkastajien harjoittaman itsearviointin ohella kaikilla näillä keskeisillä johtamisjärjestelmän toimijoilla on mahdollisuus arvioida sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta, ja nämä eri näkökulmat huomioimalla tuloksellisuudesta voidaan muodostaa kokonaisvaltaisempi käsitys. Toiminnon tuloksellisuuden kokonaisvaltaisempi ymmärrys puolestaan on edellytys sisäisen tarkastuksen tuottaman lisäarvon laaja-alaisemmalle tarkastelulle ja siten sisäisen tarkastuksen merkityksen tutkimisille osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiä.

Kirjallisuuskatsauksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden havaittiin muodostuvan lukuisista eri osatekijöistä, jotka voidaan karkeasti luokitella organisatorisiin, toiminnallisiin ja ominaisuuksiin liittyviin kriteereihin. Tutkimuskirjallisuudessa esitetään, että sisäisen tarkastuksen organisatorinen asema on keskeinen toiminnon tuloksellisuutta määrittävä tekijä (Arena & Azzone, 2009; IIA, 2010; IIARF, 2011). Sisäisen tarkastuksen saavuttamasta keskeisestä merkityksestä organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä konkreettinen osoitus ovat raportointisuhteet ylimpään johtoon sekä operatiiviseen johtoon. Tutkimuskirjallisuus esittää sisäisen tarkastuksen ja hallituksen tarkastusvaliokunnan (kuntaorganisaatiossa tarkastustoimikunta) välisen raportointiyhteyden olemassaolon ja yhteistyösuhteen toimivuuden keskeisiksi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta määrittäviksi osatekijöiksi (ks. Arena & Azzone, 2009; IIA, 2010; IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Edelleen, aikaisemmissa tutkimuksissa operatiivisen johdon ja sisäisen tarkastuksen yhteistyösuhde nousee systemaattisesti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden keskeiseksi osatekijäksi (ks. IIA, 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Mihret & Yismaw, 2007; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Yhteenvetona, kuntakontekstissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden organisatorisina osatekijöinä voidaan aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen nojaten pitää yhteistyö- ja raportointisuhdetta kunnanhallitukseen, tarkastustoimikuntaan sekä johtaviin viranhaltijoihin. Toimiakseen tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen tulee siis kyetä rakentamaan toimiva suhde organisaation keskeisiin päätöksentekijöihin. Näillä yhteistyösuhteilla on keskeinen rooli sisäisen tarkastuksen pyrkiessä saavuttamaan merkittävän aseman organisaatioiden hallinnoinnissa toimintaympäristössä, jossa johtamis- ja valvontajärjestelmään syntyy kiihtyvään tahtiin rajallisista resursseista kilpailevia toimintoja, kuten compliance-, riskienhallinta-, lakiasiain- tai controller-toiminto.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus kytkeytyy läheisesti yksikön toimintatapoihin ja organisaatiolle tarjoamiin palveluihin (ks. Lenz ym., 2014; IIARF, 2011). Osajulkaisussa kolme näitä osatekijöitä nimitetään toiminnallisiksi osatekijöiksi. Sisäisen tarkastuksen kansainvälisen ammattijärjestön julkaiseman määritelmän (Sisäiset Tarkastajat ry, 2018) mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tarjota järjestelmällinen lähestymistapa mm. organisaation riskienhallintaprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen. Edelleen, määritelmässä (Sisäiset tarkastajat ry, 2018) todetaan sisäisen tarkastuksen olevan varmistustoiminnan ohella myös arviointia ja konsultointia. Tutkimuskirjallisuudessa onkin esitetty, että toimiakseen tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen tulisi pyrkiä tarjoamaan johdolle laaja neuvonta- ja varmennuspalveluvalikoima sekä toimia johdon tietolähteenä (IIARF, 2011). Palveluvalikoiman ohella tarkastajien aktiivinen ja ennakoiva työskentelytapa sekä näyttäytyminen hallintojärjestelmän keskeisenä toimijana ovat osoituksia tuloksellisesti toimivasta sisäisestä tarkastuksesta (IIARF, 2011). Yhteenvetona, tuloksellisuuden toiminnallisia osatekijöitä näyttäisivät kirjallisuuskatsauksen perusteella olevan sekä tarjottujen palveluiden valikoima että tapa toimia. Sisäisen tarkastuksen tulisi pystyä tar-

joamaan asiakkailleen paitsi monimuotoisia palveluita, myös tuottamaan ne laadukkaasti ja sidosryhmiä tyydyttävällä tavalla.

Kolmantena sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä kuvaavalla osatekijöiden ryhmällä kirjallisuudessa pidetään tarkastajien ja tarkastusyksikön ominaisuuksiin liittyviä kriteereitä (IAARF, 2011; Lenz ym., 2014; Sarens, 2009; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Ominaisuuskriteereiksi on kirjallisuuskatsauksen perusteella esitetty tarkastajien käyttämien tarkastustekniikoiden ja -metodologian kehittyneisyys (IIA, 2010; IIARF, 2011; Soh & Martinov-Bennie, 2011) sekä tarkastajien valmius uudistua (IIA, 2010). Toimen tuloksellisuuden edellytyksiä kuvaavien tekijöiden kokonaisuus muodostuu tarkastusjohtajan ja -tiimin henkilövalintojen onnistuneisuudesta ja ammattitaidosta sekä tarkastusyksikön käytettävissä olevista resursseista (Lenz ym., 2014; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Kaikkia näitä ominaisuuskriteerien merkitystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuu- delle painottavia tutkimuksia yhdisti se, että sisäisten tarkastajien itsearviointi oli ainoa tai vähintään yksi monesta tuloksellisuutta tarkastelevasta sidosryhmästä. Sisäiset tarkastajat näyttäisivät tulosten valossa painottavan tarkastajien ominaisuuksien merkitystä pyrki- myksissään tulokselliseen toimintaan.

#### 4.4 Osajulkaisu IV: Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus: tarkastajien itsearvioinnin näkökulma

Tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä pei- lataan suomalaisten sisäisen tarkastajien käsityksiin toiminnon tuloksellisuudesta tämän väitöskirjatutkimuksen neljännessä osajulkaisussa. Sisäiset tarkastajat ry:n koko jäsenis- tölle suunnatussa kyselylomakehaastattelussa saatiin vajaat sata vastausta, joiden myötä voidaan muodostaa käsitys kansainvälisessä kirjallisuudessa esitettyjen tuloksellisuuden osatekijöiden soveltuvuudesta suomalaiseen toimintaympäristöön. Kyselylomakkeella esi- tettyihin yhteensä 17 tuloksellisuuden osatekijään pyydettiin ottamaan kantaa asteikolla 1–4 seuraavasti: 1=täysin eri mieltä, 2=jokseenkin eri mieltä, 3=jokseenkin samaa miel- tä, ja 4=täysin samaa mieltä. Tuloksellisuuden osatekijät jaoteltiin kyselylomakkeella osa- julkaisussa kolme esitettyä kategorioita mukaillen tarkastajien ominaisuuksiin liittyviin kriteereihin, sidosryhmäsuhteisiin liittyviin tekijöihin sekä toiminnallisiin ja prosessiin liittyviin tekijöihin. Yhteensä 17 tuloksellisuuden osatekijää jakautuivat siten, että omi- naisuuskriteereitä oli viisi, sidosryhmäsuhteisiin liittyviä organisatorisia kriteereitä kuusi ja toiminnallisia kriteereitä kuusi.

Neljännen osajulkaisun tulokset osoittavat, että jo pelkästään saman sidosryhmän, tässä tapauksessa sisäisten tarkastajien itsearvioinnin, näkökulmasta toiminnon tuloksellisuu- den kriteerien tulkinnassa ja painotuksessa on hajontaa. Keskeisimpänä tuloksellisuuden osatekijänä sisäiset tarkastajat näkevät vastausten perusteella toiminnon riippumattoman aseman ja tarkastajien objektiivisuuden. Tulos on linjassa niin tutkimuskirjallisuudessa



esitettyjen havaintojen (IIARF, 2011; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015) kuin alan ammattistandardien (Sisäiset tarkastajat ry, 2017) vaatimusten kanssa. Kyselytutkimuksessa 81 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä ja 17 prosenttia jokseenkin samaa mieltä riippumattomuuden ja objektiivisuuden vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Ammatin fundamentaalisten perusvaatimusten noudattaminen vaikuttaisi tulosten valossa olevan tarkastajien näkökulmasta toiminnon tuloksellisuuden keskeisimpiä edellytyksiä. Seuraavaksi eniten vastauksia neljä saivat sidosryhmäsuhteisiin liittyvät osatekijät, sillä 79 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä sisäisen tarkastuksen ja operatiivisen johdon välisen yhteistyösuhteen vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen, 77 prosenttia vastaajista näki johdon suhtautumisella tarkastushavaintoihin vahvan yhteyden tuloksellisuuteen ja 70 prosenttia vastaajista oli täysin samaa mieltä hallituksen ja sisäisen tarkastuksen välisen vuorovaikutussuhteen toimivuuden vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen. Tutkimustulokset ovat linjassa aikaisemman tutkimuskirjallisuuden kanssa, jonka mukaan johdon aktiivisella suhtautumisella sisäisen tarkastuksen tekemisiin havaintoihin on positiivinen yhteys toiminnon tuloksellisuuteen (Mihret & Yismaw, 2007). Myös operatiivisen johdon ja sisäisen tarkastuksen välisen suhteen toimivuus (ks. esim. IIA, 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011) sekä hallituksen ja sisäisen tarkastuksen välisen vuorovaikutussuhteen olemassaolo (IIA, 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015) nähdään tutkimuskirjallisuudessa keskeisinä tuloksellisuuden edellytyksinä. Raportointisuhteet ja toimiva yhteistyösuhde ylimpiin päättäjiin edesauttavat sisäistä tarkastusta saamaan kehitysehdotuksiaan ja näkemyksiään kuuluviin sellaisilla organisaatiotasoilla, jotka mahdollistavat lisäarvon tuottamisen. Tutkimustulokset tukevat tätä asetelmaa. Tarkasteltaessa sisäisen tarkastuksen merkitystä organisaatioiden hallinnoinnissa, voidaan todeta raportointi- ja yhteistyösuhteilla ylimpiin päättäjälimiin olevan keskeinen vaikutus sisäisen tarkastuksen pyrkiessä saavuttamaan merkityksellisen aseman osana johtamis- ja valvontajärjestelmää.

Ominaisuuskriteereistä tarkastajat yhdistivät toiminnon tuloksellisuuteen vahvimmin tarkastajien sosiaaliset taidot, joiden yhteyteen tuloksellisuuteen yhtyi täysin 69 prosenttia kyselytutkimuksen vastaajista. Työkokemuksen vaikutuksesta tuloksellisuuteen oli täysin samaa mieltä 62 prosenttia vastaajista. Ominaisuuskriteerien yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen ei kyselytutkimuksen tulosten valossa ole yhtä kiistaton kuin riippumattomuusvaatimuksella tai johtoon liittyvillä sidosryhmäsuhteilla.

Kyselytutkimuksen tulosten perusteella eniten erimielisyyttä yhteydestä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen sai sisäisen tarkastuksen vuorovaikutus tilintarkastajan kanssa, josta täysin eri mieltä tai jokseenkin eri mieltä oli yhteenlaskettuna 50 prosenttia vastaajista. Tulos on kiinnostava tarkasteltaessa organisaatioiden valvontajärjestelmää kokonaisuutena, jossa sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyö ja vuorovaikutus voidaan nähdä valvontaa tehostavana osatekijänä. Edelleen, tutkimuskirjallisuudessa on esitetty tilintarkastaja sisäisen tarkastuksen keskeisenä asiakkaana (ks. IIA, 2010; Lenz & Hahn, 2015), jolloin yhteistyösuhteen toimivuudella olisi voitu olettaa olevan yhteys myös sisäisen



tarkastuksen tuloksellisuuteen. Toisaalta, sisäiset tarkastajat saattavat nähdä tilintarkastajat myös jonkinlaisena kilpailevana valvontatoimijana, jolloin yhteistyösuhdetta näiden valvontafunktioiden välillä ei katsota keskeiseksi tekijäksi oman toiminnon tuloksellisuuden näkökulmasta.

Tutkimuskirjallisuudessa esitetyt havainnot tarkastusyksikön käytettävissä olevien rahallisten resurssien määrän (IIA, 2010; Lenz ym., 2014; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011), tarkastusyksikön koon (Arena & Azzone, 2009) sekä tarkastajien suorittamien ammattitutkintojen määrän (Arena & Azzone, 2009; Sarens, 2009) yhteydestä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen saivat kyselytutkimuksen tuloksista vain osittain tukea. Yksikön rahallisten resurssien yhteydestä toiminnon tuloksellisuuteen oli täysin samaa mieltä noin 13 prosenttia vastaajista, tarkastusyksikön koon kohdalla noin 14 prosenttia ja ammattitutkintojen yhteydestä tuloksellisuuteen noin 16 prosenttia vastaajista.

Yhteenvetona voidaan todeta, että kyselylomaketutkimuksen tulokset osoittavat, että jo pelkästään tarkastajille kohdennetussa tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus osoittautuu monitulkintaiseksi käsitteeksi. Eri tuloksellisuuden osatekijät saavat vastausten perusteella erilaisia painotuksia. Kokonaisuutena vaikuttaisi kuitenkin siltä, että toiminnon riippumaton asema ja toimivat suhteet organisaation ylimpiin päätöksentekijöihin ovat keskeisimmässä roolissa sisäisen tarkastuksen tavoitellessa tuloksellista toimintaa. Nämä tekijät ovat tarpeen huomioida myös pohdittaessa taustavaikuttimia sisäisen tarkastuksen merkityksen rakentumisessa organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmäkokonaisuudessa.

## 5 Päätelmät

Tämän väitöskirjatutkimuskokonaisuuden keskeisenä pyrkimyksenä on ollut luoda kokonaisvaltainen katsaus sisäisen tarkastuksen merkitykseen osana kompleksista organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Pyrkiessään tähän tavoitteeseen tutkimuksessa on luotu katsaus sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön levinneisyyteen, sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön liittyviin organisaatiokohtaisiin tekijöihin sekä toiminnon tuloksellisuuden osatekijöihin. Sisäinen tarkastus toimii osana johtamis- ja valvontajärjestelmäkokonaisuutta, johon syntyy kiihtyvään tahtiin rajallisista resursseista kilpailevia toimintoja. Siten vapaaehtoisen levinneisyyden tutkiminen eri organisaatiomuodoissa antaa realistista tilannekuvaa sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden päätöksentekijöiden silmissä. Vapaaehtoiseen käyttöön liittyviä tekijöitä käsittelevä tutkimus syventää levinneisyyden tutkimisen luomaa käsitystä sisäisen tarkastuksen merkityksestä organisaatioiden hallinnoinnissa, sillä tutkimustulokset tarjoavat kiinnostavia näkökulmia mm. päämiesten erilaisten identiteettien vaikutuksista sisäisen tarkastuksen käyttöön. Kokonaisvaltaisen ymmärryksen muodostamiseksi sisäisen tarkastuksen merkityksestä on lisäksi luotu systemaattinen kirjallisuuskatsaus monitulkintaiseksi osoittautuneeseen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitteeseen. Edelleen, kyselylomaketutkimuksen keinoin on selvitetty, millaisia painotuksia lukuisat tuloksellisuuden eri osatekijät voivat saada. Saavuttaakseen merkittävän aseman organisaation hallinnoinnissa sisäisen tarkastuksen tulisi kyetä kansainvälisen ammattijärjestön *The Institute of Internal Auditors*'in (IIA) laatiman määritelmän (Sisäiset tarkastajat ry, 2018) mukaan tuottamaan organisaatiolleen lisäarvoa. Lisäarvon tuottaminen puolestaan edellyttää toiminnolta tuloksellista toimintaa. Tuloksellisuuden käsitteen syvällinen ymmärrys on tätä taustaa vasten keskeistä muodostettaessa käsitystä sisäisen tarkastuksen nykytilasta organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä.

Organisaatioiden hallintojärjestelmä, jossa sisäinen tarkastuskin toimii, on moniulotteinen ja jatkuvasti uudelleen muotoutuva. Tutkimuksen eri osajulkaisujen synteisinä voidaan todeta, että sisäisen tarkastus painii rajallisten resurssien ja lukuisten eri sidos-

ryhmien risteävien odotusten paineessa pyrkien tuloksellisella toiminnallaan tuottamaan lisäarvoa organisaatioilleen. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on tässäkin tutkimuksessa osoittautunut monitulkintaiseksi käsitteeksi, jonka lähestyminen edellyttää moniulotteista tarkastelua ja eritoten lukuisten eri sidosryhmien tunnistamista, jotka kaikki tarkastelevat tuloksellisuutta eri näkökulmista. Tuloksellisuus-käsitteeseen kohdistuva laaja-alainen tutkimus on mahdollistanut myös tämän väitöskirjatutkimuksen keskeisen tavoitteen eli sisäisen tarkastuksen merkityksen analysoinnin organisaatioiden hallintorakenteissa. Suomalaisessa toimintaympäristössä tehdyt osajulkaisut ovat tarjonneet hedelmällisen pohjan tutkimukselle, sillä kohdeaineistona toimineet Helsingin pörssin listayhtiöt ja suomalaiset kunnat eivät lähtökohtaisesti ole velvoitettuja perustamaan sisäisen tarkastuksen toimintoa. Tämän tutkimuksen keskeisiin kysymyksiin pureutuvia tuloksia sekä tulosten suhdetta aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen on esitetty taulukossa 2.

Taulukko 2. Tutkimustulokset ja niiden suhde aiempaan tutkimuskirjallisuuteen

Sisäisen tarkastuksen merkitys johtamis- ja valvontajärjestelmässä	Suhde aiempaan kirjallisuuteen: linjassa, poikkeava vai uusi havainto
<b>Miten laajasti organisaatiot hyödyntävät sisäistä tarkastusta vapaaehtoisesti?</b>	
Osajulkaisu 1: Alle puolet (45,6%) tutkimuksen kohteena olleista kunnista hyödynsi sisäistä tarkastusta	linjassa
Osajulkaisu 2: Alle puolet (41,1%) tutkimuksen kohteena olleista listayhtiöistä hyödynsi sisäistä tarkastusta	linjassa
<b>Mitkä tekijät selittävät sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista käyttöä?</b>	
Osajulkaisu 2: Päämiehen identiteettiin liittyvät tekijät (valtio-omistus, ulkomaalaisomistus ja hajautunut omistus)	uusi
Osajulkaisu 2: Organisaatorakenteen kompleksisuus	uusi
Osajulkaisu 2: Organisaation suurempi koko	linjassa
Osajulkaisu 2: Organisaation parempi kannattavuus	uusi
Osajulkaisu 2: Molempien sukupuolien edustus hallituksessa vähensi sisäisen tarkastuksen käyttöä	uusi
<b>Millaisista osatekijöistä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus muodostuu?</b>	
Osajulkaisut 3 ja 4: toimiva suhde ja raportointiyhteys ylämpään johtoon	linjassa
Osajulkaisu 3 ja 4: toimiva suhde ja raportointiyhteys operatiiviseen johtoon	linjassa
Osajulkaisu 3 ja 4: näyttäytyminen keskeisenä toimijana hallintoprosessissa	linjassa
Osajulkaisu 3 ja 4: kustannustehokkaiden tarkastus-, riskienhallinta- ja neuvontapalveluiden tarjoaminen	linjassa
Osajulkaisu 3 ja 4: tarkastajien käyttämien teknikoiden ja metodologian kehittyneisyys sekä uudistusvalmius	linjassa
Osajulkaisu 3 ja 4: Tarkastustiimin / tarkastusjohtajan resurssit, ammattitaito ja resursseista päättävä taho	linjassa
Osajulkaisu 4: Suhteella ulkoiseen tarkastukseen vähäisempi yhteys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen	uusi
<i>Sisäisen tarkastuksen merkitys ei näyttäydä vahvana vapaaehtoisen levinneisyyden valossa, mutta tietentyypiset päämiehet hyödyntävät toimintaa agenttikonfliktien lieventäjänä erityisesti suurissa ja kompleksisissa organisaatioissa. Tuloksellisella toiminnalla sisäisen tarkastuksen on mahdollista saavuttaa merkityksellinen asema organisaation hallinnoinnissa, mutta tuloksellisuus on monitulkintaista ja eri sidosryhmät kokevat tuloksellisuuden eri tavoin.</i>	uusi

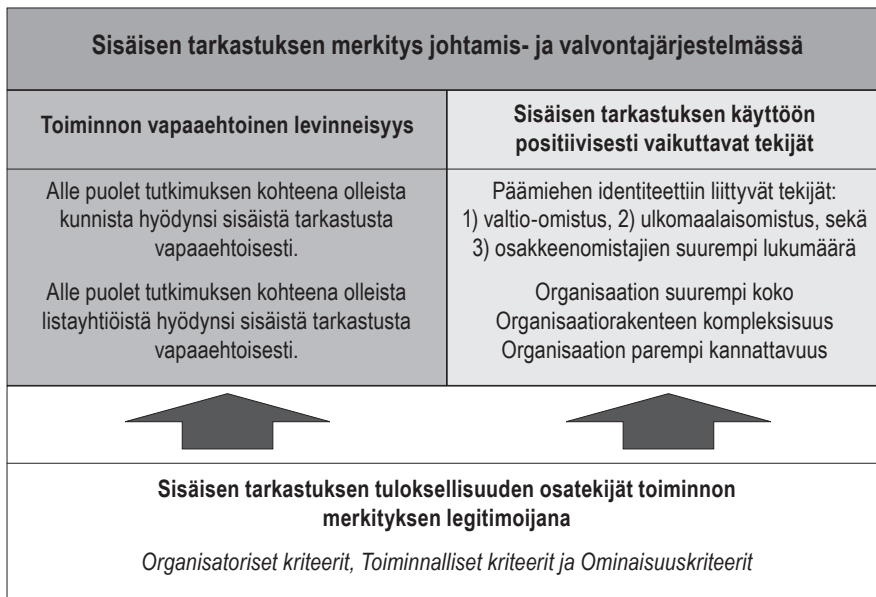
Taulukon 2 perusteella sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisessa levinneisyydessä on suomalaisessakin toimintaympäristössä tilaa kehitykselle. Tulokset ovat linjassa aikaisempiin australialaisella aineistolla saatuihin tuloksiin, joiden mukaan 34 prosenttia organisaatioista hyödynsi sisäistä tarkastusta vapaaehtoisesti (ks. Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Havainnot toimivat omalta osaltaan kritiikkinä tutkimuskirjallisuudessa esitetyille argumenteille, joiden mukaan sisäinen tarkastus on keskeinen osa organisaatioiden hallinnointia (Carcello ym., 2005; Erasmus & Coetzee, 2018; Goodwin, 2004; Ismael & Roberts, 2018; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Toiminnon vapaaehtoisen levinneisyyden valossa näin ei läheskään kaikissa organisaatioissa näyttäisi olevan. Vapaaehtoinen levinneisyys ei kuitenkaan anna koko kuvaa sisäisen tarkastuksen merkityksestä johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Siten toiminnon vapaaehtoiseen käyttöön liittyviin tekijöihin pureutuva tutkimus on tarpeen. Tämä väitöskirjatutkimus vahvistaa kirjallisuudessa aiemmin esitettyjä argumentteja, joiden mukaan erityisesti kooltaan suuret organisaatiot investoivat sisäiseen tarkastukseen (Carcello ym., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991; Goodwin-Stewart

& Kent, 2006). Aiemmissä tutkimuksissa on myös pyritty löytämään yhteys sisäisen tarkastuksen käytön ja organisaatorakenteen kompleksisuuden sekä paremman taloudellisen menestyksen välille, mutta empiiriset aineistot eivät ole antaneet tukea hypoteeseille (Carcello ym., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Tässä väitöskirjatutkimuksessa sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön ja organisaatorakenteen kompleksisuuden sekä paremman kannattavuuden välillä on kuitenkin havaittavissa positiivinen yhteys. Tulokset luovat merkittävää uutta tietoa tiedeyhteisölle. Edelleen, sukupuolten välinen tasa-arvo organisaation hallituksessa voidaan nähdä osoituksena hyvästä hallinnosta ja aiemmassa kirjallisuudessa sen on todettu parantavan valvontaa (Abbott ym., 2012). Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että organisaatiot näyttäisivät kokevan hyvän hallinnon eri osatekijöitä toistensa substituutteina, sillä molempien sukupuolten edustus hallituksessa vähentää sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyttä. Tulos avaa uusia tutkimusmahdollisuuksia hyvän hallinnon alueella.

Tämän väitöskirjatutkimuksen keskeisintä uutta antia on päämiesten erilaisten identiteettien yhteys sisäisen tarkastuksen käyttöön. Tutkimuskirjallisuudessa ei ole aiemmin löydetty yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön ja erilaisten päämiesten välillä. Tämän tutkimuksen mukaan ulkomaalaisten omistajien suurempi osuus, valtio-omistus ja omistuksen hajautuneisuus nostavat todennäköisyyttä sisäisen tarkastuksen käytölle. Tulokset ovat loogisia päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta ja korostavat samalla sisäisen tarkastuksen roolia päämiehen ja agentin välisten konfliktien lieventäjänä. Päämies-agenttiteoriaa on hyödynnetty sisäisen tarkastuksen tutkimuksessa laajalti (ks. esim. Adams, 1994; Carey ym., 2000; Carcello ym., 2005; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018; Mihret, 2014), mutta päämiesten erilaisiin identiteetteihin ja päämiesten keskinäisiin konflikteihin ei ole kirjallisuudessa kiinnitetty riittävästi huomiota. Tämä tutkimus tuo päämies-agentti- ja päämies-päämiesteoreettiseen keskusteluun uusia näkökulmia sekä avaa samalla sisäisen tarkastuksen merkitystä uudesta perspektiivistä. Toiminnon monet sidosryhmät näkevät sisäisen tarkastuksen merkityksen eri tavoin, sillä eri organisaatioissa päämiehillä on erilaisia lähtökohtia valvoa agentin toimintaa. Silloin on luonnollista ajatella, että sisäisen tarkastuksen tuottaman varmentavan informaation tarvekin on vaihteleva. Esimerkiksi maantieteellisesti etäällä vaikuttavien tai pienemmän vaikutusvallan päämiehillä on erilaisia tiedon tarpeita kuin lähellä organisaatiota operoivilla vaikutusvaltaisilla päämiehillä. Sisäisellä tarkastuksella on siis merkitystä ja merkittävä asema monissa organisaatioissa – varsinkin kun päämiesten ja agenttien välinen asetus on riippumattomalle asiantuntijayksikölle otollinen.

Tämän tutkimuksen keskeisten johtopäätösten muodostamaa kokonaisuutta toiminnon merkityksen selittäjinä on havainnollistettu graafisesti kuviossa 4. Kuvion mukaan sisäisen tarkastuksen merkitystä voitiin lähestyä tutkimalla ensiksi toiminnon vapaaehtoisen levinneisyyden tilaa. Tutkimuksen kohteena olleista yksityisen ja julkisen sektorin organisaatioista alle puolet hyödynsi sisäistä tarkastusta kohdekuntien levinneisyyden ollessa 45,6 prosenttia ja tutkimuksen kohdeaineistoon kuuluvien listayhtiöiden levinneisyyden

ollessa 41,1 prosenttia. Tätä taustaa vasten näyttäisi siltä, että sisäisellä tarkastuksella on vielä tilaa kehittyä yhä keskeisemmäksi toimijaksi organisaatioiden johtamisjärjestelmissä. Organisaatioiden koko sekä esimerkiksi organisaatio- ja hallintorakenteen kompleksisuus vaihtelevat kuitenkin eri yhteisöjen välillä suuresti. Siten osalla organisaatioista saattaa olla perustellut syyt olla järjestämättä sisäisen tarkastuksen toimintoa. Näin ollen sisäisen tarkastuksen merkitystä pyrittiin ymmärtämään paremmin syventymällä niihin organisaatiokohtaisiin tekijöihin, jotka näyttäisivät olevan yhteydessä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Näiden tekijöiden löytäminen avaa samalla toiminnon vapaaehtoisen levinneisyyden rajoittuneisuuden taustalla vaikuttavia syitä.



Kuvio 4. Sisäisen tarkastuksen merkityksen rakentuminen

Tutkimustuloksien mukaan läheskään kaikki organisaatiot eivät ole päätyneet investoimaan sisäisen tarkastuksen palveluihin, mutta niiden ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista tehdä näin. Tulokset osoittavat, että päämiehen identiteettiin liittyvillä tekijöillä on yhteys sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Valtio-omistus, suurempi ulkomaalaisomistus sekä laajempi omistuksen hajautuneisuus näyttäisivät nostavan sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyttä. Näitä tutkimustuloksia voidaan tulkita siten, että valtio-omistaja, ulkomaalaisomistajat ja hajautuneessa omistusrakenteessa toimivat päämiehet näkevät sisäisellä tarkastuksella sellaista potentiaalista lisäarvoa, että siihen kannattaa investoida. Päämies-agenttiteoreettisen ja päämies-päämiesteoreettisen lähestymistavan kautta on näin ollen löydettävissä perusteita sisäisen tarkastuksen asemalle organisaatioiden johtamisjärjestelmissä. Myös operatiivisen johdon on agenttina tarpeen

tunnistaa päämiestensä identiteetti, jolloin toimiva johto voi pyrkiä viestimään esimerkiksi sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisella hyödyntämisellä tahdostaan kunnioittaa päämiehen toiveita. Päämiesten identiteetin ohella organisaation suurempi koko, organisaatorakenteen kompleksisuus sekä parempi taloudellinen kannattavuus lisäävät sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisuuden käytön todennäköisyyttä. Sisäisen tarkastuksen merkitys ja samalla potentiaali tuottaa lisäarvoa on ymmärrettävästi keskeisempi silloin, kun organisaation rakenteet monimutkaistuvat ja koko kasvaa. Taloudelliset realiteetit on myös tunnistettava, sillä organisaatiot kamppailevat jatkuvien tehostamispaineiden alla ja operoivat usein niukoilla resursseilla. Paremman kannattavuuden organisaatioilla on taloudellista liikkumavaraa investoida sisäiseen tarkastukseen. Toisaalta, sisäisen tarkastuksen tuottamalle lisäarvolle olisi kiistatta tarvetta myös taloudellisesti heikommassa asemassa olevilla organisaatioilla. Kertooko tämä siitä, että organisaatiot eivät vilpittömästi usko sisäisen tarkastuksen kykyyn tuottaa lisäarvoa?

Lunastaakseen paikkansa organisaation johtamisjärjestelmässä sisäisen tarkastuksen on kyettävä toimimaan tuloksellisesti. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on kuitenkin osoittautunut monitulkintaiseksi käsitteeksi, joka voidaan määritellä lukuisin eri tavoin riippuen mm. siitä, mikä toiminnon sidosryhmä sisäistä tarkastusta arvioi. Tässä tutkimuksessa on havaittu, että jopa saman tarkastelunäkökulman edustajilla voi olla toisistaan poikkeavia näkemyksiä toiminnon tuloksellisuudesta. Lunastaakseen paikkansa hallintojärjestelmässä sisäisten tarkastajien on kyettävä tunnistamaan toiminnon tuloksellisuuteen liittyvät eri tekijät.

Tässä tutkimuksessa tuloksellisuuden osatekijöiksi tunnistettiin kolmeen pääryhmään luokiteltavia kriteerejä: organisatoriset kriteerit, toiminnalliset kriteerit ja ominaisuuskriteerit. Yhteenvetona, sisäisen tarkastuksen on tunnistettava keskeiset sidosryhmänsä ja luotava näihin toimivat yhteistyö- ja raportointisuhteet, sisäisen tarkastuksen on proaktiivisesti tarjottava organisaatiolleen laaja kirjo varmennus- ja konsultointipalveluita, sekä sisäisten tarkastajien on niin yksilöinä kuin tiiminäkin pidettävä osaamisestaan huolta ja varmistettava toiminnolleen riittävät resurssit. Näistä tuloksellisuuden osatekijöistä muodostuvan tuloksellisesti operoivan sisäisen tarkastuksen on mahdollista säilyttää merkityksellinen asema organisaatiossaan tai vaihtoehtoisesti saavuttaa se.

## 5.1 Sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiin

Sisäinen tarkastus voidaan nähdä keskeisenä toimijana organisaation johtamisjärjestelmässä ylimmän johdon, operatiivisen johdon ja tilintarkastajan ohella. Varsinaista empiiristä näyttöä siitä, että sisäinen tarkastus todella on johtamis- ja valvontajärjestelmän keskeinen toimija, on tutkimuskirjallisuudessa esitetty kovin niukasti. Sisäisen tarkastuksen keskeistä merkitystä johtamis- ja valvontajärjestelmässä on luontevaa lähestyä tutkimalla toimin-

non vapaaehtoista levinneisyyttä. Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että lukumääräisesti merkittävä määrä organisaatioita on jättänyt hyödyntämättä sisäistä tarkastusta mm. hallinto-, valvonta- ja riskienhallintaprosessien kehittämisessä, sillä selvästi alle puolet tarkastelukunnista ja -listayhtiöistä oli päättänyt investoida vapaaehtoisesti sisäiseen tarkastukseen. Levinneisyyden rajallisuudesta voidaan tehdä päätelmiä toiminnon asemasta ja arvostuksesta organisaatioiden ylimpien päättäjien taholla. Sisäisen tarkastuksen kunnianhimoiseksi tavoitteeksi on ammattikunnan kansainvälisen edunvalvontajärjestön IIA:n toimesta julistettu lisäarvon tuottaminen (ks. Sisäiset tarkastajat ry, 2018). Lisäarvon tuottamiseen ei kuitenkaan vaikuttaisi vapaaehtoisen levinneisyyden rajallisuuden perusteella uskovan läheskään kaikkien suomalaisten listayhtiöiden ja kuntaorganisaatioiden päättäjät. Toisaalta, tarkastuksen tuottama lisäarvo koetaan eri tavoin riippuen siitä, kenen näkökulmasta tarkastustyötä tarkastellaan.

Tyypillisin sisäisen tarkastuksen olemassaoloa selittävä teoreettinen viitehys on tutkimuskirjallisuudessa ollut päämies-agenttiteoria (Adams, 1994; Carey ym., 2000; Carcello ym., 2005; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Ismael & Roberts, 2018; Mihret, 2014). Päämies-agenttiteoreettisen ajattelun mukaan resurssien omistajien eli päämiesten ja operatiivisen johdon eli agentin välillä voi vallita intressiristiriitoja (Jensen & Meckling, 1976). Organisaatioiden halu hankkia tarkastuspalveluita, kuten sisäinen tarkastus, saattaa kummuta tarpeesta lieventää päämiesten ja agenttien välisiä konflikteja (Abdel-Khalik, 1993; Anderson ym., 1993; Carey ym., 2000; Chow, 1982; DeFond, 1992; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Agentilla eli operatiivisella johdolla saattaa olla myös seikkaperäisempää tietoa organisaation toiminnasta ja taloudesta, jolloin päämiehen tavoitteena saattaa olla tasoittaa informaation epäsymmetriaa ja varmistaa agentin toiminta päämiehen intressien mukaisesti (Adams, 1994; Jensen & Meckling, 1976). Tarve sisäisen tarkastuksen palvelulle saattaa juontaa siis päämiehen intresseistä turvata omistamansa resurssit. Tästä ilmeisestä agenttiteoriaan nojaavasta tarpeesta sisäiselle tarkastukselle huolimatta hämmentävän vähän tutkimuskirjallisuutta on pureutunut nimenomaan päämiehen identiteetin vaikutuksiin sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Juuri tähän tutkimusaukkoon väitöskirjatutkimus tuo uutta tietoa.

Toisaalta, agenttiteoreettisen ajattelun mukaan tarve sisäisen tarkastuksen palveluille saattaa kummuta myös operatiivisesta johdosta, joka delegoi valtaansa alemmille organisaatiotasolle (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Tällöin johto voi käyttää sisäistä tarkastusta oman valvontavälikäsitelmänsä tukemiseen (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Sisäisen tarkastuksen käyttö voidaan näin ollen teoreettisesti nähdä päämiehen valvonnan tehostamiskeinona tai johdon signaalina pyrkimyksistään korkeatasoiseen sisäiseen valvontaan (Adams, 1994). Johdon kumppanina toimiessaan sisäinen tarkastus joutuu kuitenkin tasapainoilemaan johdon läheisyyden uhan ja oman riippumattomuutensa säilyttämisen välillä, sillä tarkastuksen fundamentaalisenä perusvaatimuksena pidetään riippumattomuutta ja objektiivisuutta tarkastustyössä (ks. Sisäiset tarkastajat ry, 2017). Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että päämiehen ja agentin välistä informaation epäsymmetriaa



tai risteäviä intressejä lievennetään vapaaehtoiselta pohjalta sisäisen tarkastuksen keinoin vielä rajoitetusti. Toisaalta organisaatioiden tarve agenttikonfliktien lieventämiselle saat-  
taa poiketa toisistaan merkittävästikin, jolloin tutkimustieto eri organisaatiokohtaisten  
tekijöiden vaikutuksista sisäisen tarkastuksen käyttöön on tarpeen. Esimerkiksi kuntaor-  
ganisaatiossa päämiesten poliittiset voimasuhteet ja suhde viranhaltijajohtoon tai osakeyhtiö-  
kontekstissa omistajien ja operatiivisen johdon hajautuneisuus voivat olla tekijöitä, jotka  
ovat omiaan lisäämään informaatiokuilua ja siten tarvetta tehostetulle valvonnalle esimer-  
kiksi sisäisen tarkastuksen muodossa. Pohdittaessa sisäisen tarkastuksen saavuttamaa ase-  
maa organisaation hallinnoinnissa on tämän tutkimuksen yksi johtopäätös se, että on tun-  
nistettava organisaatioiden erilaiset piirteet päämies-agenttiteoreettisesta näkökulmasta.  
Organisaatioiden tarve sisäiselle tarkastukselle voi vaihdella suurestikin, jolloin suoravi-  
vainen levinneisyyden tarkastelu ei anna täysin luotettavaa kuvaa toiminnon merkitykses-  
tä osana organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmiä. Tässä tutkimuksessa sisäisen  
tarkastuksen levinneisyyttä on selitetty tarkemmin toiminnon järjestämiseen vaikuttavien  
erilaisten muuttujien avulla. Tämä täyttää vapaaehtoiseen levinneisyyteen liittyvää tutki-  
musaukkoa ja antaa tietoa toiminnon kehittämisen edellytyksistä.

## 5.2 Sisäisen tarkastuksen järjestämiseen vaikuttavista tekijöistä

Sisäinen tarkastus on lukuisissa tutkimuksissa todettu keskeiseksi osaksi organisaatioiden  
hyvää hallintoa eli corporate governancea (Carcello ym., 2005; Erasmus & Coetzee, 2018;  
Goodwin, 2004; Paape ym., 2003; Sarens, 2009). Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat,  
että tästä huolimatta vain osa organisaatioista on päättänyt hyödyntää vapaaehtoisesti si-  
säistä tarkastusta. Tulokset herättävät aiheellisesti kysymyksen, miksi ainoastaan osa orga-  
nisaatioista investoi sisäiseen tarkastukseen ja edelleen, millaiset organisaatiot hyödyntävät  
sisäistä tarkastusta vapaaehtoisesti. Sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen hyödyntämiseen  
liittyvien organisaatiokohtaisten tekijöiden tutkiminen syventää ymmärrystä sisäisen  
tarkastuksen merkityksestä organisaation hallinnoinnissa päätöksentekijöiden silmissä.  
Tutkimustieto erityisesti organisaation omistajuuteen liittyvien tekijöiden vaikutuksista  
sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen täydentää agenttiteoreetti-  
sistä näkökulmasta merkittävää tutkimusaukkoa. Tutkimalla päämiesten erilaisten iden-  
titeettien yhteyttä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön saadaan tärkeää uutta  
tutkimustietoa sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä toiminnon merkityksen kuvaajana.

Tutkimustulokset osoittavat, että omistusrakenteella eli agenttiteoreettisesta näkökul-  
masta päämiesten erilaisilla identiteeteillä on vaikutusta sisäisen tarkastuksen käytön to-  
dennäköisyyteen. Näyttäisi siis siltä, että tietynlaiset päämiehet pyrkivät aktiivisesti paran-  
tamaan organisaation valvontajärjestelmää edesauttamalla sisäisen tarkastuksen käyttöä ja  
lieventämällä siten omistajien ja johdon välisiä agenttikonflikteja. Agenttiteoreettisesta  
näkökulmasta tulokset ovat kiinnostavia. Rajallinen sisäisen tarkastuksen vapaaehtoinen  
levinneisyys herättää epäilyksiä toiminnon vähäisemmästä merkityksestä organisaatioiden

hallinnoinnissa. Toisaalta empiirinen näyttö päämiesten identiteetin yhteydestä sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön todennäköisyyteen hälventää näitä epäilyksiä. Tietynlaiset päämiehet vaikuttaisivat siis myötävaikuttavan tarkastustoiminnon käyttöön, jonka voi tulkita myös arvostukseksi toiminnon tuottamaa lisäarvoa kohtaan. Tutkimustuloksia voidaan tulkita myös siten, että agentit saattavat pyrkiä houkuttelemaan organisaatioon pääomia tietynlaisilta omistajilta hyödyntämällä vapaaehtoisesti sisäistä tarkastusta. Tulokset, joiden mukaan valtio-omistus, ulkomaalaisomistuksen suurempi määrä sekä omistuksen hajautuneisuus nostavat sisäisen tarkastuksen käytön todennäköisyyttä, osoittavat sisäistä tarkastusta käytettävän agenttikonfliktien lieventämiseen. Valtio-omistaja saattaa pyrkiä varmentamaan operatiivisen johdon toimivan poliittisesti linjattujen tavoitteiden mukaan. Ulkomaalaisomistajat taas voivat pyrkiä varmistamaan sijoituskohteessaan korkealaatuisen hallinnon itselleen vieraammassa toimintaympäristössä. Hajautuneen omistajuuden tilanteessa päämiesten keskuudessakin saattaa vallita informaation epäsymmetriaa ja intressiristiriitoja, jolloin lukuisat pienemmät omistajat saattavat aktiivisesti pyrkiä edesauttamaan sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä. Tämän tutkimuksen tulokset tuovat näin ollen merkittävää lisäarvoa sisäisen tarkastuksen agenttiteoreettiseen keskusteluun. Sisäinen tarkastus on keskeinen toimija organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmässä uusien asiantuntijatoimintojen kiihtyvässä ristipaineessakin tilanteissa, joissa organisaation johdon ja omistuksen väliset potentiaaliset ristiriidat luovat riippumattoman asiantuntijayksikön tuottamalle luotettavalle ja objektiiviselle tiedolle kysyntää.

Tämän tutkimuksen tulokset täydentävät aikaisemmassa tutkimuskirjallisuudessa esitettyjä havaintoja, joiden mukaan niukkoja resursseja allokoivat päättäjät näyttäisivät useammin hyödyntävän sisäistä tarkastusta suuremmissa ja organisaatorakenteeltaan kompleksisissa organisaatioissa. Nämä havainnot ovat hyödyllisiä myös käytännön näkökulmasta mm. lainsäätäjille, jotka pohtivat sisäisen tarkastuksen mahdollista säätämistä organisaation lakisääteiseksi tehtäväksi, sekä organisaatioiden päättäjille, jotka pohtivat sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista hyödyntämistä omassa organisaatiossaan.

### 5.3 Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osoittautuminen monitulkintaiseksi

Sisäisen tarkastuksen merkitys organisaatioiden johtamis- ja valvontajärjestelmissä on kiinteästi yhteydessä asiantuntijayksikön organisaatiolleen mahdollisesti tuottamaan lisäarvoon. Tuottamalla lisäarvoa sisäinen tarkastus kykenee legitimoimaan asemansa monimuotoistuvissa hallintojärjestelmissä, jonne syntyy kiihtyvään tahtiin uusia funktioita kilpailemaan rajallisista resursseista. Lisäarvoa tuottaakseen sisäisen tarkastuksen on pyrittävä tuloksellisuuteen. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tutkiminen on näin ollen keskeistä selvitetessä toiminnon merkitystä organisaatioiden hallinnoinnissa.

Tuloksellisuutta käsittelevä tutkimuskirjallisuus antoi hedelmällisen pohjan tuloksellisuusajattelun yhdistämiselle sisäisen tarkastuksen viitekehykseen. Yleisesti ottaen tuloksellisuuden käsite on saanut aiemmassa kirjallisuudessa monenlaisia tulkintoja (ks. esim. Kanter & Brinkerhoff, 1981; Kaplan & Norton, 1996; Holzer & Kloby, 2005). Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus on käsitteenä monitulkintainen. Monitulkintaisuudella viitataan asiaan, jota ei voida määrittää tai tulkita universaalisesti ja eksaktisti (Davie, 2000). Tuloksellisuuden kaltainen käsite voi siten saada monenlaisia tulkintoja, joiden kesken saattaa esiintyä eriarvoisuutta (Rainey & Jung, 2010, 44–47; Sinervo, 2011, 69). Tuloksellisuuden osatekijät saattavat siis painottua eri tavoin. Erilaisten sidosryhmien erilaiset tulkinnat johtavat siihen, että sisäisen tarkastuksen on kyettävä huomioimaan lukuisten eri sidosryhmien toisistaan poikkeavia tarpeita. Toisaalta toimiakseen tuloksellisesti sisäisen tarkastuksen on tunnistettava organisaatiossaan erityisesti ne keskeiset sidosryhmät, joiden kautta tuotettu lisäarvo konkretisoituu. Tuloksellisuuden keskeisimmiksi edellytyksiksi tämän tutkimuksen tulosten perusteella osoittautuivat erityisesti riippumaton organisatorinen asema sekä laadukkaat vuorovaikutussuhteet keskeisimpiin päätöksentekijöihin.

Tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitettä problematisoitiin osakeyhtiökontekstin ohella kuntaorganisaatiokontekstissa, ja pureuduttiin näin tutkimuskirjallisuudessa olevaan keskeiseen tutkimusaukkoon. Poliittis-hallinnollisessa organisaatiossa sisäisen tarkastuksen tulisi pyrkiä huomioimaan niin poliittisen johdon kuin viranhaltijajohdonkin tarpeet. Edelleen, sisäinen tarkastus on vain osa organisaation valvontajärjestelmäkokonaisuutta, jonka tehokas ja kokonaisvaltainen toiminta edellyttää yhteistyötä mm. ulkoista valvontaa harjoittavien tilintarkastajien kanssa.

Monitulkintaiseksi ilmenneenä käsitteenä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus saa erilaisia painotuksia paitsi erilaisissa sidosryhmissä myös erilaisissa organisaatioissa. Monitulkintaisuutta tutkineet March ja Simon (1964, 169) huomauttavat ihmisen ajattelun puutteellisuudesta ja esittävät, että yksinkertaistettuja malleja itse asiassa tarvitaan, sillä malleihin ei pystytä sisällyttämään kaikkea kompleksisuutta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta on esitetty lukuisia toisistaan poikkeavia malleja tai tulkintoja (ks. esim. Arena & Azzone, 2009; Erasmus & Coetzee, 2018; Lenz & Hahn, 2015; Soh & Martinov-Bennie, 2011). Kokonaisvaltainen ymmärrys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta edellyttää päämiesten ja agenttien tunnistamista ja näiden erilaisten tavoitteiden sisäistämistä. Täten sisäisellä tarkastuksella on vahvempi pohja pyrkiä tuottamaan organisaatiolleen laaja-alaista lisäarvoa. Tässä tutkimuksessa luotiin sidosryhmäanalyttisen pohdinnan keinoin ja aikaisemman tutkimuskirjallisuuden pohjalta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kuvaava malli. Mallin avulla on mahdollista arvioida moniulotteista sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta. Toisaalta, arviointimalli vahvisti käsitystä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta monitulkintaisena ilmiönä. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus voidaan tämän tutkimuksen tulosten pohjalta määritellä esimerkiksi seuraavasti: sisäinen tarkastus on ylimmän ja operatiivisen johdon kanssa jatkuvassa vuorovaikutuksessa toimi-

va riippumaton, proaktiivinen ja osaamisestaan huolehtiva toimija, jonka kehittämisedotukset johtavat johdon tekemiin kehittämistoimenpiteisiin. Toiminnon tuottama potentiaalinen lisäarvo on siis saatava realisoituneeksi lisäarvoksi. Realisoitunut lisäarvo voi välittyä organisaatioon ainoastaan sisäisen tarkastuksen kehittämisedotusten muodossa, jotka johto myös panee täytäntöön kehittämistoimenpiteiden muodossa.

## 5.4 Tutkimuksen rajoitteet ja jatkotutkimustarpeet

Tämä tutkimus loi laaja-alaisen katsauksen yksittäisen asiantuntijatoiminnon, sisäisen tarkastuksen, merkitykseen osana kompleksista organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmäkokonaisuutta. Tutkimustieto toiminnon vapaaehtoisen käytön laajuudesta antoi yhdenlaista tilannekuvaa toiminnon arvostuksesta organisaatioiden päättäjien silmissä. Vapaaehtoinen levinneisyys on kuitenkin rajoittunut tapa tutkia toiminnon arvostusta ja vaikuttavuutta, joten uutta tutkimusta päättäjien käsityksistä sisäisen tarkastuksen merkityksestä tarvitaan lisää. Tutkimuksessa pureuduttiin levinneisyyden ohella toiminnon vapaaehtoiseen käyttöön vaikuttaviin organisaatiokohtaisiin tekijöihin. Tutkimustulokset osoittavat, että organisaation omistajien identiteetillä on vaikutusta sisäisen tarkastuksen vapaaehtoiseen käyttöön. Agenttiteoreettisesta näkökulmasta tulokset tuovat tiedeyhteisölle uutta tietoa, sillä päämiehen identiteetin vaikutus toiminnon vapaaehtoiseen käyttöön laajentaa vapaaehtoisen levinneisyyden antamaa kuvaa sisäisen tarkastuksen merkityksestä. Tässä tutkimuksessa päämiesten identiteettiä lähestyttiin listayhtiön omistajuuden eri muotojen kautta. Tutkimus kohdentui vain yhteen markkinapaikkaan ja omistajuusmuuttujia oli neljä. Tutkimusta päämiehen identiteetin vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen käyttöön tarvitaan lisää laajemmalla aineistolla ja erilaisilla muuttujilla sekä listayhtiökontekstin ulkopuolelta. Esimerkiksi julkisten organisaatioiden päämiesten erilaisten identiteettien ja sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisen käytön välisten yhteyksien tutkimukselle on selkeä tarve.

Tutkimustulosten mukaan alle puolet listatuista osakeyhtiöistä ja kuntaorganisaatioista hyödynsi sisäistä tarkastusta vapaaehtoiselta pohjalta. Tulokset antavat tärkeää tietoa organisaatioiden päätöksentekijöille ja lainsäätäjille sisäisen tarkastuksen käytön laajuudesta vapaaehtoiselta pohjalta. Tuloksia tulkittaessa on kuitenkin huomioitava, että organisaatiot ovat erilaisia, niiden toimintaympäristöt ja elinkaaren vaiheet poikkeavat toisistaan sekä niillä on erilaisia sidosryhmiä. Myös keskeisten sidosryhmien käsitykset ja ymmärrys sisäisen tarkastuksen roolista ja tehtävistä voivat vaihdella suuresti, tai osoittautua jopa puutteellisiksi. Päämiehen identiteetin yhteys sisäisen tarkastuksen käyttöön korostaa sitä, että on tunnistettava sisäisen tarkastuksen tarpeeseen vaikuttavia tekijöitä ennen johtopäätösten tekemistä toiminnon merkityksestä osana hallintojärjestelmää. Edelleen, sisäisen tarkastuksen on paikkansa säilyttääkseen kyettävä tuottamaan lisäarvoa tilanteissa, joissa johto on päättänyt allokoida rajallisia resursseja toimintoon. Tässä yhteydessä sisäisen tarkastuksen toiminnon sisällä laaja-alainen ymmärtäminen on keskeisessä roolissa.

Tuottaakseen lisäarvoa sisäisen tarkastuksen on toimittava tuloksellisesti. Tuottamalla lisäarvoa toiminto legitimoii asemansa hallintojärjestelmän keskeisenä toimijana.

Tutkimustietoa monitulkintaiseksi vahvistuneesta sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta kaivataan tiedeyhteisössä lisää. Eri sidosryhmien ja erilaisten organisaatiomuotojen huomiointi on jo tässä tutkimuksessa tuonut uutta tietoa tuloksellisuuden moniulotteisuudesta, mutta lisätutkimusta tarvitaan edelleen. Edelleen, tuloksellisesti toimivan sisäisen tarkastuksen toteutuneiden vaikutusten analysoiminen ja mahdollisten yhteyksien löytäminen esimerkiksi organisaatioiden taloudelliseen menestykseen tai arvon muodostumiseen voisi avata runsaasti uusia tutkimusmahdollisuuksia. Lisäksi, toiminnon merkitykseen organisaatioiden hallinnoinnissa voidaan saada uusia näkökulmia tutkimalla esimerkiksi sisäisen tarkastuksen yhteyttä väärinkäytösten vähyyteen, laadukkaampaan valvontaan ja johtamiseen, organisaatioiden kilpailukykyyn, raportoinnin luotettavuuteen tai kuntasektorilla resurssien tehokkaaseen käyttöön.

Väitöskirjatutkimuksen perusteella nimenomaan tuloksellisesti toimivalla sisäisellä tarkastuksella vaikuttaisi olevan sijaa organisaatioiden hallinnoinnissa. Toiminnon on vain kyettävä tunnistamaan keskeiset sidosryhmät, joiden kautta lisäarvo välittyy organisaatioon, sekä sisäistettävä palvelutarjontansa kohteena olevan organisaation erityispiirteet. Tuloksellisella toiminnalla sisäisellä tarkastuksella on mahdollisuus lunastaa paikkansa johtamis- ja valvontajärjestelmän vakiintuneena toimijana. Muutoin sitä uhkaa kilpailevien valvontatoimijoiden ristipaineessa putoaminen pois ylimpien päättäjien agendalta sekä näivettyminen asemastaan ja olemassaolostaan kamppailevaksi toimijaksi.

# Lähteet

## Kirjallisuus

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. & Rama, D. V. (2007). Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes–Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. *The Accounting Review*, 82 (4), 803–835.
- Abbott, L. J., Parker, S. & Peters, G.F. (2017). Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24 (1), 1–24.
- Abbott, L. J., Parker, S. & Presley, T. J. (2012). Female board presence and the likelihood of financial restatement. *Accounting Horizons*, 26 (4), 607–629.
- Abdel-Khalik, A. R. (1993). Why do private companies demand an audit? A case for organizational loss of control. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8 (1), 31–52.
- Abdolmohammadi, M. (2013). Correlates of Co-Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32 (3), 69–85.
- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9 (8), 8–12.
- Ahokas, N. (2012). *Yrityksen sisäinen valvonta*. Jyväskylä: Edita Publishing Oy.
- Ainasvuori, A., Ainasvuori, O., Hurmola-Remmi, H., Kenni, M., Kiviaho, M., Mäntyharju, K., Ollila, E. & Oulasvirta, L. (2011). Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää. *Audiator-yhtiöt*, Helsinki.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C. & Albrecht, C. O. (2004). Fraud and corporate executives: Agency, stewardship and Broken Trust. *Journal of Forensic Accounting*, V, 109–130.
- Alftan, M., Blummé, N., Heikkala, J., Kontula, L., Miettinen, O., Pakarainen, E., Sinersalo, K., Sjölund, R., Sundvik, P., Tarvainen, J., Tikkanen, R., Turakainen, O., Urrila, A. & Vesa, J. (2008). *Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Altman, E. I. (1968). Financial ratios, discriminant analysis, and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589–609.
- Anderson, D., Francis, J. R. & Stokes, D. J. (1993). Auditing, directorships and the demand for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 69 (12), 353–375.

- Arena, M. & Azzone, G. (2007). Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies. *International Journal of Auditing*, 11, 91–114.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43–60.
- Armstrong, P. (1989). Management, labour process and agency. *Work Employment & Society*, 3, 307–22.
- Bozec, Y. & Bozec, R. (2007). Ownership concentration and corporate governance practices: Substitution or expropriation effects? *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24(3), 182–195.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19 (2), 69–84.
- Carey, P., Simnett, R. & Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (Supplement), 37–51.
- Chow, C. W. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *The Accounting Review*, 57 (2), 272–291.
- Clark, R. C. (1985). Agency Costs versus Fiduciary Duties. Teoksessa Pratt, J. W. & Zeckhauser, R. J. (toim.), *Principals and Agents: The Structure of Business*. Boston: Harvard Business School Press.
- Coetzee P. & Erasmus, L. J. (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, 21 (3), 237–248.
- Collier, P. & Gregory, A. (1999). Audit committee activity and agency costs. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 311–332.
- Collis, J., Jarvis, R. & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research*, 34 (2), 87–100.
- Connelly, B. L., Hoskisson, R. E., Tihanyi, L. & Trevis Certo, S. (2010). Ownership as a form of corporate governance. *Journal of Management Studies*, 47 (8), 1561–1589.
- Cribb, J. (2006). Agents or Stewards? Contracting with voluntary organizations. *Policy Quarterly*, 2 (2), 11–17.
- Dal Mas, L. O. & Barac, K. (2018). The influence of the chief audit executive's leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33 (8/9), 807–835.
- Davie, S.S.K. (2000). The Significance of Ambiguity in Accounting and Everyday Life: The Self-perpetuation of Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 11 (3), 311–334.
- Davis, J. H., Schoorman, F. D. & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22 (1), 20–47.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11, 16–31.
- Dharwadkar, R., George, G. & Brandes, P. (2000). Privatization in emerging economies: A agency theory perspective. *Academy of Management Review*, 25 (3), 650–659.
- D'Onza, G. & Sarens, G. (2017). Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies. *International Journal of Auditing*, 22 (6), 1–12.
- Dubois, A. & Gadde, L.-E. (2002). Systematic combining: An abductive approach to case research. *Journal of Business Research*, 55 (7), 553–560.



- Eccles, R. G. (1985). *Transfer Pricing as a Problem of Agency*. Teoksessa Pratt, J. W. & Zeckhauser, R. J. (toim.), *Principals and Agents: The structure of Business*. Boston: Harvard Business School Press.
- Enns-Jedenastik, L. (2014). Political control and managerial survival in state-owned enterprises. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 27 (1), 135–161.
- Erasmus, L. & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33 (1), 90–114.
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), 640–650.
- Goodwin, J. & Kent, P. (2004). Factors affecting the voluntary use of internal audit. Working paper, Queensland University of Technology.
- Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21 (1), 81–101.
- Hernandez, M. (2012). Toward an understanding of the psychology of stewardship. *Academy of Management Review*, 37 (2), 172–193.
- Heuru, K. (2003). *Hyvä hallinto*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Holzer, M. & Kloby, K. (2005). Public performance measurement. An assessment of the state-of-the-art and models for citizen participation. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54 (7), 517–532.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2010). Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, Recommended Guidance. <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Measuring-Internal-Audit-Effectiveness-and-Efficiency-Practice-Guide.aspx>. Luettu 9.10.2015.
- The IIA Research Foundation (IARF) (2011). The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Measuring Internal Auditing's Value, Report III. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/2010-CBOK-Measuring-IA-Value.pdf>. Luettu 22.10.2015.
- Ismael, H. R. & Roberts, C. (2018). Factors affecting the voluntary use of internal audit: evidence from the UK. *Managerial Auditing Journal*, 33 (3), 288–317.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305–360.
- Kankaanpää, J., Oulasvirta, L. & Wacker, J. (2014). Steering and Monitoring Model of State-Owned Enterprises. *International Journal of Public Administration*, 37 (7), 409–423.
- Kanter, R. M. & Brinkerhoff, D. (1981). Organizational Performance: Recent Developments in Measurement. *Annual Review of Sociology*, 7, 321–349.
- Kaplan R. S. & Norton, D. P. (1996). *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business Press.
- Kuuluvainen, A. (2006). Sisäisen tarkastuksen johtaminen. Teoksessa Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M. & Vehmas, K., *Sisäinen tarkastus*. Tallinna: AS Pakett.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F. & Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, LIV (2), 471–517.
- Lenz, R. & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5–33.



- Lenz, R., Sarens, G. & D'Silva, K. (2014). Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18, 126–138.
- Leuz, C., Lins, K. V. & Warnock, F. E. (2010). Do foreigners invest less in poorly governed firms? *The Review of Financial Studies*, 23 (3), 3245–3285.
- Lilja, M. (2016). Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaa. Tampere: Tampere University Press.
- March, J. G. & Simon, H. A. (1964). *Organizations*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Martikainen, J.-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. (2002). *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere: Tampere University Press.
- Mattila, M. (2007). *Tehtävänä valvonta: vastuulla johtaminen*, versio 4. Helsinki: Matti Mattila.
- Mayston, D. (1993). Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6 (3).
- Meklin, P. (2009). Muuttuuko mikään? Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.), *Paras mahdollinen julkishallinto?* Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy Yliopistokustannus, HYY Yhtymä.
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 771–782.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 (5), 470–484.
- Miles, S. (2012). Stakeholders: essentially contested or just confused? *Journal of Business Ethics*, 108 (3), 285–298.
- Oulasvirta, L. & Brännkärr, C. (2001). *Toimiva kunta*. Vantaa: Kuntakoulutus Oy.
- Oulasvirta, L. & Anttiroiko, A-V. (2017). Adoption of comprehensive risk management in local government. *Local Government Studies*, 43 (3), 451–474.
- Paape, L., Scheffé, J. & Snoep, P. (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey. *International Journal of Auditing*, 7, 247–262.
- Peirce, C. S. (1960). Teoksessa Hartshorne, C. & P. Weiss (toim.), *Collected papers of Charles Sanders Peirce* (Vol. V–VI). Cambridge, MA: Belknap Press of Harvard University Press.
- Rainey H. G. & Jung, C. S. (2010). Extending goal ambiguity research in government: from organizational goal ambiguity to programme goal ambiguity. Teoksessa Walker, R. M., Boyne, G. A. & Brewer, G. A. (toim.), *Public Management and Performance*. Cambridge, UK: Cambridge University Press, 34–59.
- Roe, M. J. (2003). *Political determinants of corporate governance: Political context, corporate impact*. Oxford: Oxford University Press.
- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13, 1–7.
- Sarens, G. & Abdolmohammadi, M. J. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15 (1), 1–20.
- Schneider, M. (1989). *The Competitive City. The Political Economy of Suburbia*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W. (1994). Politicians and firms. *The Quarterly Journal of Economics*, 109 (4), 995–1025.
- Sinervo, L-M. (2011). *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä*. Tampere: Tampere University Press.

- Soh, D. S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605–622.
- Säilä, E., Hellén-Toivanen, P., Pakkanen, K., Kääriäinen, A. & Urrila, A. (2008). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita.
- Thomas, C. W. & Parish, J. T. (1999). Co-Sourcing: What's in It for Me? *Journal of Accountancy*, May 1999, 85–88.
- Vakkuri, J. (2009). Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.), *Paras mahdollinen julkishallinto?* Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Wallace, W. A. & Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7 (2), 485–512.
- Young, M. N., Peng, M. W., Ahlstrom, D., Bruton, G. D. & Jiang, Y. (2008). Corporate governance in emerging economies: A review of the principal–principal perspective. *Journal of Management Studies*, 45 (1), 196–220.
- Zimmerman, J.L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107.

## Muut lähdeaineistot

- Arvopaperimarkkinayhdistys ry (2015). Listayhtiöiden hallinnointikoodi. <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2015/10/hallinnointikoodi2015finweb1.pdf>. Luettu 22.8.2018.
- New York Stock Exchange (2016). The New York Stock Exchange listed company manual. <http://nysemanual.nyse.com/LCM/>. Luettu 6.11.2016.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Työ- ja elinkeinoministeriö (2013). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2004). *OECD principles of corporate governance*. Paris: OECD. <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>. Luettu 5.1.2016.
- Sisäiset tarkastajat ry (2018). Sisäisen tarkastuksen määritelmä. [https://www.theia.fi/ammattilliset\\_asiat/sisainen\\_tarkastus/ammattillinen\\_viitekehikko\\_ippf\\_](https://www.theia.fi/ammattilliset_asiat/sisainen_tarkastus/ammattillinen_viitekehikko_ippf_). Luettu 2.9.2017.
- Sisäiset tarkastajat ry (2017). Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit. [https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinenohjeistus/standardit/?display\\_old=true&listing=custom\\_post\\_listing\\_1#custom\\_post\\_listing\\_1](https://theia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinenohjeistus/standardit/?display_old=true&listing=custom_post_listing_1#custom_post_listing_1). Luettu 21.8.2018.
- Suomen Kuntaliitto (2017). Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 4. tarkistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto. [http://shop.kunnat.net/product\\_details.php?p=3378](http://shop.kunnat.net/product_details.php?p=3378). Luettu 15.7.2018.
- Valtioneuvosto (2011). Valtion omistajapolitiikkaa koskeva valtioneuvoston periaatepäätös 3.11.2011, [https://vnk.fi/documents/10616/356365/VNn\\_periaatepaeatoes\\_03112011.pdf/af8f288d-0762-4934-99d6-e9acfb1e4ffa/VNn\\_periaatepaeatoes\\_03112011.pdf.pdf](https://vnk.fi/documents/10616/356365/VNn_periaatepaeatoes_03112011.pdf/af8f288d-0762-4934-99d6-e9acfb1e4ffa/VNn_periaatepaeatoes_03112011.pdf.pdf). Luettu 21.8.2018.

## Lait, asetukset ja hallituksen esitykset

Asetus valtion talousarviosta 1243/1992.

Kuntalaki 420/2015.

Osakeyhtiölaki 624/2006.



## Alkuperäisartikkelit



# Julkaisu

I

Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää: empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10 000 asukkaan kunnissa

Rönkkö, Jaakko

*Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 43 (2015): 1, 7–22

<http://urn.fi/URN:NBN:fi:ELE-1759311>

Julkaisun käyttöön väitöskirjan osana on saatu kustantajan lupa





# Sisäinen tarkastus osana kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää:

empiirinen tutkimus sisäisen tarkastuksen olemassaolosta suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa

Jaakko Rönkkö

## Abstract

The purpose of this article is to explore the use of internal audit by Finnish municipalities. Finnish municipalities can voluntarily conduct internal audits in order to strengthen their internal control systems and risk management. This study examines the voluntary use of internal audit in municipalities with over 10,000 inhabitants. Moreover this study creates an overview of the different ways in which internal audit activity can be organized and the application of these differing internal audit practices in Finnish municipalities.

Internal audit activity is an essential part of a municipality's good governance. By arranging internal audit activity, the board can add value and improve the organization's operations. In spite of this, however, only some Finnish municipalities have decided in favour of organizing an internal audit activity.

Regulators have noticed the weak state of internal audit activity in the Finnish municipal sector and the Local Government Act (265/1995) is therefore being amended. The rapidly changing operating environment and growing organizational structure set higher requirements for internal control activities and risk management. However, municipalities' weakening financial condition and lack of audit professionals pose challenges for decision-makers.

## 1. Johdanto

Kuntalain mukaan valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Varsinainen toimeenpanovastuu on kunnanhallituksella, joka vastaa sisäisestä valvonnasta ja huolehtii kunnan toiminnan riskienhallinnan järjestämisestä. Sisäisellä valvonnalla tarkoitetaan sisäisiä menettely- ja toimintatapoja, joilla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus, varojen turvaaminen sekä oikeiden ja riittävien tietojen raportointi taloudesta ja toiminnasta. Sisäinen valvonta on johtamisen väline ja sitä voidaan vahvistaa sisäisellä tarkastuksella. Sisäinen tarkastus voi täten tuottaa organisaatioille merkittävää

lisäarvoa (IIA 1999; Sisäiset tarkastajat ry 2012). Sisäisen tarkastuksen keskeisenä tarkoituksena ovat nimenomaan lisäarvon tuottaminen organisaatiolle ja sen toiminnan parantaminen (Sisäiset tarkastajat ry 2013). Tästä huolimatta vain osa suomalaisista kunnista on päättänyt järjestää organisaatiossaan sisäisen tarkastuksen toiminnon. Tässä tutkimuksessa luodaan kattava katsaus sisäisen tarkastuksen levinneisyyteen suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuosina 2011–2012.

Kuntalain muutosprosessi ja suomalaisen kuntakentän toimintaympäristön murros tekevät tutkimuksen aiheesta hyvin ajankohtaisen. Keskustelu optimaalisesta kuntakoosta ja pie-

nempien kuntien tuloksellinen johtaminen kytkeytyvät läheisesti myös sisäisen tarkastuksen järjestämiseen, sillä sisäinen tarkastus on osa kunnan johtamis- ja valvontajärjestelmää yhdessä mm. tarkastuslautakunnan tekemän tuloksellisuusarvioinnin ja tilintarkastajien suorittaman ulkoisen tarkastuksen kanssa. Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen merkitys korostuvat kuntien toimintaympäristön ja organisaatorakenteiden monimutkaisuudessa. Julkisten talouksien tehostamistarpeet korostavat tarvetta tehokkaammalle johtamis- ja valvontajärjestelmälle. Verorahoitteiselle toiminnalle ominainen tilivelvollisuusvaatimus sekä toiminnan läpinäkyvyyden korostaminen asettavat haasteita myös kuntaorganisaation sisältä tapahtuvalle valvonnalle. Myös kuntien toimintojen kiihtyvä yhtiöittäminen ja kuntien konsernirakenteiden monimutkaistuminen korostavat toimivan sisäisen valvonta- ja riskienhallintajärjestelmän merkitystä kunnan tehokkaassa johtamisessa. (HE 24/2012 vp.) Sisäinen tarkastus antaa tärkeää tietoperustaa arvioimalla sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimivuutta.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on luoda kattava katsaus sisäisen tarkastuksen levinneisyyteen suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa. Näitä kuntia oli Suomessa vuoden 2012 lopussa 103 kappaletta (Väestörekisterikeskus 2013). Tutkimuksen empiirinen tarkastelu kohdistuu näiden kuntien tilikausien 2011 ja 2012 toimintakertomuksissa esitettyihin tietoihin sisäisen tarkastuksen järjestämisestä. Tutkimuksen myötä saadaan yleiskuva siitä, miten laajasti suomalaisissa kunnissa hyödynnetään sisäistä tarkastusta osana johtamis- ja valvontajärjestelmää. Sisäisen tarkastuksen esiintymisen selvittämisen lisäksi tutkimuksessa luodaan katsaus niihin organisointimuotoihin, joita kunnat hyödyntävät sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisessä.

Kuntalain vuoden 2012 osittaisuudistuksessa kiinnitettiin huomiota kuntien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan puutteellisuuteen. Osittaisuudistuksen yleisperusteluissa todettiin lisäksi, että kunnallishallinnossa ei ole kiinnitetty tarpeeksi huomiota sisäiseen tarkastukseen. (Valtiovarainministeriö 2012, 54.) Luonnoksessa hallituksen esitykseksi

kuntalaiksi 8.5.2014 todetaan edelleen, että sisäinen valvonta on kunnanhallituksen vastuulle kuuluva johtamisen väline, jonka keinovalikoimaan kuuluu sisäinen tarkastus. Sisäisen tarkastuksen merkitys on näin ollen selvästi korostunut kuntalain kokonaisuudistuksen yhteydessä.

Kunnanvaltuuston on tullut vuodesta 2014 alkaen päättää kunnan ja kuntakonsernin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Hallintosääntöön tulee sisällyttää sisäiseen valvontaan ja riskienhallintaan liittyvä tehtävien ja vastuun jako kunnassa. Kunnanhallituksella on velvollisuus raportoida vuosittain toimintakertomuksessa sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Lisäksi tilintarkastajien velvollisuutena on tarkastaa, onko sisäinen valvonta ja riskienhallinta järjestetty kunnassa ja kuntakonsernissa asianmukaisesti. (HE 24/2012 vp.) Näillä tiukentuneilla vaatimuksilla on oletettavasti sisäisen tarkastuksen yleistymiseen positiivinen vaikutus, sillä sisäisen tarkastuksen tehtävänä on nimenomaan arvioida organisaation sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tuloksellisuutta ja tarkoitustenmukaisuutta (Sisäiset tarkastajat ry 2013).

Julkisen sektorin organisaatioiden sisäisen tarkastuksen tutkimusta on toistaiseksi tehty niukasti (ks. esim. Christopher 2012, Goodwin 2004, Mihret & Yismaw 2007). Sisäinen tarkastus ylipäättään on jäänyt kuntien johtamista ja valvontaa käsittelevässä tutkimuksessa ja kirjallisuudessa vähälle huomiolle. Kuntien valvontajärjestelmää koskeva tutkimus on painottunut pääasiassa ulkoista tarkastusta eli tilintarkastusta koskevaan tutkimukseen (ks. esim. Cohen & Leventis 2013, Johnsen et. al. 2004). Sisäisen tarkastuksen toiminnon vapaaehtoista järjestämistä on tutkittu pääasiassa listayhtiöissä (Arena & Azzone 2007, Goodwin-Stewart & Kent 2006, Wallace & Kreutzfeldt 1991) sekä perheyrittäisaineistolla (Carey et. al. 2000). Listayhtiöaineistolla on tutkittu myös sisäisen tarkastuksen budjettien suuruutta (ks. Carcello et al. 2005).

Suomalaisten kuntien toimintaympäristö poikkeaa merkittävästi listayhtiöistä ja tutkimukselle sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä kunnissa vaikuttaisi olevan tarvetta.

Olemassa oleva tutkimustieto osoittaa, että sisäinen tarkastus toimintona eroaa ominaisuuksiltaan julkisella ja yksityisellä sektorilla (ks. Goodwin 2004). Suomalaisia kuntia ei lainsäädännön vaatimuksilla velvoiteta organisoimaan sisäistä tarkastusta, joten kunta-aineisto antaa mielenkiintoista informaatiota sisäisen tarkastuksen vapaaehtoisesta organisoinnin levinneisyydestä. Toisaalta tutkimus sisäisen tarkastuksen levinneisyydestä suomalaisiin kuntiin mahdollistaa muodostamaan kokonaiskuvaa siitä, nähdäänkö sisäisen tarkastus päättäjien keskuudessa ylipäätään määrätelmän mukaisena lisäarvoa tuottavana toimintona.

Yrityssektorin sisäistä tarkastusta käsittelevissä tutkimuksissa on käsitelty jonkin verran sisäisen tarkastuksen toiminnon eri organisointimuotoja ja näistä erityisesti sisäisen tarkastuksen ulkoistamista (ks. esim. Abbott et. al. 2007, Abdolmohammadi 2013, Carey et. al. 2006). Eri tapoja järjestää kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminto on toistaiseksi käsitelty alan tutkimuksessa ja ammattikirjallisuudessa varsin niukasti.

Tämän tutkimuksen rakenne muodostuu johdantokappaleen lisäksi luvussa 2 kuvattavista sisäisen tarkastuksen organisointivaihtoehdoista. Em. luvussa kuvataan niitä vaihtoehtoja, joita kunnilla on käytettävissään näiden pohtiessa sisäisen tarkastuksen toiminnon organisointia. Luvussa 3 kuvataan tutkimuksen empiirinen aineisto ja tutkimusmenetelmät. Sisäisen tarkastuksen levinneisyyttä suomalaisiin yli 10.000 asukkaan kuntiin vuosina 2011–2012 tarkastellaan luvussa 4. Tutkimuksen luku 5 keskittyy tarkastelemaan kuntien valitsemia organisointimuotoja sisäisen tarkastuksen toiminnolleen vuosina 2011–2012. Tutkimuksen johtopäätökset ja keskustelu on esitetty luvuissa 6 ja 7.

## 2. Kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnon organisointivaihtoehdot

Sisäinen tarkastus suorittaa johdon puolesta ja lukuun valvontatehtävänsä organisatorisesti kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan alaisuudessa. Sisäinen tarkastus on toiminnal-

taan aktiivista ja tarkoitusta varten palkatun henkilön tai henkilöiden suorittamaa valvontaa ja tarkastusta. (Lappalainen 2006, 148.) Alftan ym. (2008, 114–117) esittävät sisäisen tarkastuksen organisointivaihtoehtoiksi seuraavia: oma sisäisen tarkastuksen yksikkö, ostetut sisäisen tarkastuksen palvelut sekä osittain ulkopuolelta ostettu palvelu (ns. co-sourcing). Jokaiselle organisointivaihtoehdolle on esitetty omia hyötyjä ja haittoja, mutta Alftan ym. (mp.) pitävät organisaation näkökulmasta lisäarvoa tuottavana vaihtoehtona osittain ulkoistettua sisäistä tarkastusta (ks. myös Ahokas 2012, 13; Mattila 2007, 32). Osittain ulkoistetun sisäisen tarkastuksen toiminnon tyypillinen kokoonpano muodostuu organisaation palkkalistoilla toimivasta tarkastajasta, jonka avuksi hankitaan tarkastuspalveluita eri alueille erikoistuneilta asiantuntijoilta (Ahokas 2012, 13; Mattila 2007, 32). Huomionarvoista on, että organisaatioiden yhteistoimintana järjestämää sisäistä tarkastusta ei ole nostettu alan kirjallisuudessa omaksi organisointivaihtoehtokseen. Yhteistoimintana järjestetyllä sisäisellä tarkastuksella tarkoitetaan tässä tutkimuksessa kahden tai useamman organisaation yhteistyössä palkkaamaa yhtä tai useampaa sisäistä tarkastajaa.

Kunnan omana toimintana järjestetty sisäinen tarkastus tarkoittaa tässä tutkimuksessa yhden tai useamman sisäisen tarkastajan muodostamaa tarkastusyksikköä. Myös osaaikaisesti kunnan palveluksessa toimiva sisäinen tarkastaja luetaan tässä tutkimuksessa omana toimintana järjestetyksi sisäiseksi tarkastukseksi. Ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankituilla sisäisen tarkastuksen palveluilla viitataan järjestelyyn, jossa kunta on tehnyt ulkoisen palveluntuottajan kanssa sopimuksen koko sisäisen tarkastuksen palvelun hankkimisesta. Tällöin kunnalla säilyy vastuu tarkastuksen organisoinnista, mutta varsinaiset tarkastukset tehdään ulkopuolisten asiantuntijoiden toimesta. Kuntien yhteistoimintana järjestetyllä sisäisellä tarkastuksella puolestaan viitataan järjestelyyn, jossa kaksi tai useampi kuntaa on yhdessä palkannut sisäisen tarkastajan tai tarkastajia tekemään tarkastuksia järjestelyyn osallisissa kunnissa. Osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäi-

sen tarkastuksen palvelut ovat oman tarkastusyksikön ja ulkoistettujen tarkastuspalveluiden välimuoto. Tällaisessa järjestelyssä kunnalla on oma sisäisen tarkastuksen yksikkönsä, joka hankkii tarkastuspalveluita ulkopuolisilta asiantuntijoilta esimerkiksi erityisosaimista vaativiin tarkastuksiin tai omien resurssien niukkuuden vuoksi.

Hallituksen esityksessä kuntalaiksi ei oteta kantaa sisäisen tarkastuksen järjestämiseen kunnassa. Monen pienen ja keskisuuren kunnan ongelmana on ammattitaitoisen henkilöstön saatavuus ja resurssien riittävyys. Näin ollen kunnissa on jätetty kokonaan järjestämättä sisäinen tarkastus tai turvauduttu sisäisen tarkastuksen palveluiden ostamiseen. On tärkeää huomioida, että sisäisen tarkastuksen puuttumisesta tai palvelun ulkoistamisesta huolimatta lakisääteinen vastuu sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista päättämisestä kuuluu kunnanvaltuustolle. Operatiivinen vastuu vastaavasti kuuluu kunnanhallitukselle, kunnanjohtajalle sekä kunnan muulle johdolle. Sisäisen tarkastuksen organisointi toimintoja ulkoistamalla ei siis poista johdon lakisääteistä vastuuta. (HE 24/2012 vp.) Pienemmissä kunnissa toimivan johdon suorittama valvonta voi toiminnan luonne ja laajuus huomioiden olla tarkoituksenmukainen tapa toimia.

Alan tutkimus- tai ammattikirjallisuudessa eri organisointitapojen toimivuudesta ei ole esitetty riittävää empiiristä näyttöä. Ammatilehtikirjoittelun ja ammattikirjallisuuden tulkinnassa on tärkeää huomioida, että konsultointi- ja tilintarkastustarkastusyhtiöiden palveluksessa toimivien sisäisen tarkastuksen asiantuntijoiden näkemyksiin saattaa vaikuttaa myös tarve markkinoida omia palveluita. Tämä voi olla yksi selitys sille, että osittainen ulkoistus tai jopa kokonaan ulkopuolelta ostetut sisäisen tarkastuksen palvelut saavat ammattikirjallisuudessa positiivista huomiota osakseen (ks. mm. Ahokas 2012, Ainasvuori ym. 2011, Alftan ym. 2008, Kuuluvainen 2006, Mattila 2007, PricewaterhouseCoopers 2003, Säilä ym. 2008). Raudasoja & Johansson (2009) mainitsevat erikseen tilintarkastustoimistot sisäisen tarkastuksen palveluita kunnille tarjoavaksi toimijaksi. Tässä tutki-

muksessa tehty tarkastelu kuitenkin osoittaa, että tilikausien 2011 ja 2012 toimintakertomustietojen perusteella yli 10.000 asukkaaan kunnat ovat käyttäneet varsin vähän hyväkseen mahdollisuutta hankkia sisäisen tarkastuksen palveluita ulkopuolisilta palveluntarjoajilta.

## Kunnan omana toimintana järjestetty sisäinen tarkastus

Tutkimuksen empiirinen tarkastelu osoittaa, että sisäisen tarkastuksen toiminnon järjestämisestä kunnista valtaosa on päättänyt järjestämään sisäisen tarkastuksen omana toimintanaan. Empiirisen aineiston analysoinnin perusteella lähinnä keskisuurissa suomalaisissa kunnissa sisäistä tarkastusta varten on palkattu tyypillisimmin yksi henkilö, joka on nimetty esimerkiksi sisäisen tarkastuksen päälliköksi tai johtajaksi. Suuremmissa kunnissa sisäistä tarkastusta varten on perustettu oma yksikkönsä. Joissain suuremmissa kunnissa on perustettu myös tarkastusjohtajan tai –päällikön virkoja hoitamaan johdosta riippumaton tarkastuslautakunnan alaista ulkoista arviointia.

Kuuluvaisen (2006, 99) mukaan sisäisen tarkastajan ammattitaitoon kuuluu riittävä oman organisaation ja sen toiminnan tuntemus. Tämä pitää käytännössä sisällään mm. henkilöverkoston, palveluiden ja palveluprosessin ymmärtämisen sekä organisaatiolle erityisten seikkojen tuntemisen (mp.). Organisaation ja sen sidosryhmien tuntemus on omana toimintana järjestetyn sisäisen tarkastuksen vahvuus. Työskennellessään organisaatiossa päätoimisesti sisäinen tarkastaja tuntee organisaationsa henkilöverkostoineen sekä saattaa näin saada käyttöönsä tietoa, joka ulkopuoliselta asiantuntijalta jäisi saamatta. Ahokas (2012, 52–53) näkee omana toimintana järjestetyn sisäisen tarkastuksen toiminnon etuna myös tarkastustyön tehokkuuden, jota laajempi ymmärrys organisaation toiminnasta edesauttaa.

Perinteet lienevät vahvasti omana toimintana järjestetyn sisäisen tarkastuksen takana. Sisäisen tarkastuksen suorittajat ovat olleet

perinteisesti kunnanhallituksen keskuudestaan valitsemia tarkastajia. Näiden tehtävänä oli tarkastaa pääasiassa rahavaroja, arvopapereita ja vakuuksia. (Myllymäki 2007, 312.) Toisaalta suuremmissa kunnissa on ollut vanhaan myös palkattuja reviisoreita, jotka ovat tuoneet jatkuvuutta ja ammattitaitoa tarkastukseen. Erilaisten ulkopuolelta hankittujen tarkastuspalveluiden kohdalla jatkuvuuden turvaaminen ja tätä kautta tiedon siirtyminen tulevien tarkastusten hyödyksi saattavat muodostua ongelmaksi.

### **Ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäisen tarkastuksen palvelut**

Mm. Kuuluvainen (2006, 117) toteaa, että palveluiden hankinta ulkopuoliselta asiantuntijalta on erityisesti pienissä organisaatioissa aito mahdollisuus sisäisen tarkastuksen järjestämiseen (ks. myös Ainasvuori ym. 2011, Mattila 2007, Säilä ym. 2008). Sisäisen tarkastuksen palveluiden hankintoja ulkopuolisilta palveluntarjoajilta on tehty lähinnä kunnissa, joissa ei ole koettu olevan riittäviä resursseja järjestää sisäistä tarkastusta omana toimintana. Pienemmissä kunnissa ei ole ollut riittäviä resursseja palkata täysipäiväistä sisäistä tarkastajaa, joten ostopalveluiden käyttö on koettu tulokselliseksi tavaksi järjestää tarkastukset. (Ks. mm. Myllymäki 2007, 309.)

Sisäisen tarkastuksen ulkoistamistilanteissa kunnan hallitus ja toimiva johto päättävät ulkoistaa sisäisen tarkastuksen palvelut päävastuullista tarkastajaa myöten. Ulkoistettaessa sisäisen tarkastuksen palvelut ulkopuoliselle palveluntarjoajalle toimiva johto saattaa etäännyä sille kuuluvasta vastuusta. Tällaisissa tilanteissa korostuu ulkopuolisen palveluntarjoajan ja johdon välinen tiedonkulkua. Sisäisen tarkastuksen toimiminen mahdollisimman laadukkaasti edellyttää jatkuvaa vuorovaikutusta, raportointia ja kehittämistä (Komulainen 2010, 273). Nimenomaan jatkuvan vuorovaikutuksen ja kehittämisen näkökulmasta kokonaan ulkoistetut sisäisen tarkastuksen palvelut voivat osoittautua haasteellisiksi.

### **Kuntien yhteistoimintana järjestetty sisäinen tarkastus**

Erityisesti pienet ja keskisuuret kunnat ovat alkaneet hiljalleen tehdä myös yhteistyötä sisäisen tarkastuksen palveluiden järjestämisessä ja hankinnassa. Tässä tutkimuksessa kuntien yhteistoimintana järjestetty sisäinen tarkastus on esitetty omana organisointimuotonaan, vaikka se tapauksesta riippuen saattaa olla hyvinkin lähellä omana toimintana järjestettyä sisäistä tarkastusta. Toisaalta kunnan hankkiessa asiantuntijapalvelua esimerkiksi naapurikunnaltaan, yhteistoiminta on hyvin lähellä ostopalvelutilannetta. Näistä tapauskohtaisista eroista johtuen yhteistoiminta esitetään omana organisointimuotonaan.

Kunnat ovat hankkineet sisäisen tarkastuksen palveluita yhteishankintana tai rekrytoineet yhdessä alan osaajia. Pienemmät kunnat ovat näin kyenneet hyödyntämään vahvemman asemansa palveluiden tilaajana suhteessa ulkoisiin palveluntarjoajiin. Toisaalta pienten kuntien yhteenliittymällä on ollut laajemmat resurssit käytössään oman tarkastushenkilöstön rekrytoimiseksi.

### **Osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäisen tarkastuksen palvelut**

Osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankittuja sisäisen tarkastuksen palveluita kutsutaan kansainvälisissä tutkimuksissa termillä ”co-sourcing” (ks. esim. Abdolmohammadi 2013, Thomas & Parish 1999). Tässä tutkimuksessa osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäisen tarkastuksen palvelut on luokiteltu omaksi organisointimuodokseen.

Kotimaisessa ammattikirjallisuudessa osittain ulkoistettua mallia organisaatioiden sisäisen tarkastuksen toiminnon organisoinniksi pidetään suositeltavana vaihtoehtona (ks. mm. Ainasvuori ym. 2011, Ahokas 2012, Alfthan ym. 2008, Kuuluvainen 2006, Mattila 2007, Säilä ym. 2008). Perusteluina esimerkiksi Alfthan ym. (2008, 116) esittävät mm. mahdollisuuden kulujen minimointiin, erityisasiantun-

temuksen saatavuuden, tarkastustoiminnon riippumattomuuden vahventumisen ja mahdollisuuden kohdistaa oman henkilöstön resursseja tärkeäksi koettuun johdon konsultointiin (ks. myös Ahokas 2012, Mattila 2007). Kuuluvainen (2006, 116) esittää suositeltavimpana mallina organisaation oman sisäisen tarkastuksen toiminnon resurssien mitoittamista sen laajuksena, että ostopalveluja tarvittaisiin vain erityistilanteissa. Erityistilanteita voivat olla esimerkiksi yksittäisen tarkastajan jääviysongelma, riittävien tietojen tai taitojen puuttuminen uudenlaisiin riskeihin vastaamisessa tai ylipäättään omien resurssien niukkuus (mt. 115). Tällaisen järjestelyn hyötynä ovat organisaation toimintatapojen noudattaminen myös ulkoistettujen tarkastusten kohdalla, tarkastusjohtajan valvontamahdollisuus ulkoistettuihin tarkastajiin sekä ulkopuolisten tarkastajien organisaatioon tuomat erilainen osaaminen ja näkökulma (mt. 116).

Alan ammattikirjallisuus vaikuttaisi siis ohjaavan päättäjiä kohti sisäisen tarkastuksen ostopalveluiden käyttöä. Varsinaista tutkimusnäyttöä ulkoistettujen sisäisen tarkastuksen palveluiden levinneisyydestä tai yliveraisuudesta suhteessa omana toimintona järjestettyyn sisäiseen tarkastukseen on kuitenkin tarjolla hyvin niukasti.

### 3. Aineisto ja menetelmät

Tutkimuksen empiirinen aineisto muodostuu julkisesti saatavilla olevasta kuntien toimintakertomusinformaatiosta vuosilta 2011 ja 2012. Tätä tutkimusta varten on käyty läpi kaikkien Suomen yli 10.000 asukkaan kuntien toimintakertomuksissa esitetyt sisäisen valvonnan selonteot. Kuntien toimintakertomustiedot on kerätty vahvistetuista tilinpäätös ja toimintakertomus -asiakirjoista tilikausilta 2011 ja 2012. Kuntien asukaslukutiedot on kerätty väestötietojärjestelmän rekisteritilanteesta 31.12.2012 (Väestörekisterikeskus 2013). Vuoden 2012 lopussa Suomessa oli yhteensä 103 yli 10.000 asukkaan kuntaa (mp.).

Työ- ja elinkeinoministeriön alaisen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman

yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2013, 19) mukaan kunnanhallituksen tulee esittää toimintakertomuksessa selonteko sisäisen valvonnan järjestämisestä. Selontekojen pohjalta on tutkimukseen saatu kattava kuva suomalaisen kuntakentän sisäisen tarkastuksen toiminnon eri organisointitavoista. Toimintakertomukset on kerätty kuntien Internet-sivuilta tai tarvittaessa pyytämällä kunnan taloustoimistosta. Aineisto kattaa kaikkien 103:n yli 10.000 asukkaan kunnan tiedot sisäisen tarkastuksen olemassaolosta ja organisoinnista. Tutkimusjoukoksi on valittu yli 10.000 asukkaan kunnat, sillä pienissä alle 10.000 asukkaan kunnissa valvontaympäristö on luonteeltaan erilainen ja erillisen sisäisen tarkastuksen toiminnon perustaminen on hyvin harvinaista mm. kustannussyistä.

Mikäli tietoa sisäisen tarkastuksen järjestämisestä kunnassa ei ole esitetty toimintakertomuksessa, on esittämättä jättäminen tulkittu tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen toiminnon puuttumiseksi. Joiltain osin toimintakertomustiedoissa esiintyy käsitteellistä epäselvyyttä sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen välillä. Näissä tapauksissa, joissa sisäisen tarkastuksen käsite vaikuttaa toimintakertomustietojen mukaan vieraalta, sisäisen tarkastuksen toiminnon on todettu puuttuvan kokonaan. Aineiston käsittelyssä on noudatettu seuraavaa luokittelua:

- 1 = kunnan omana toimintana järjestetty sisäinen tarkastus
- 2 = ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäisen tarkastuksen palvelut
- 3 = kuntien yhteistoimintana järjestetty sisäinen tarkastus
- 4 = osittain ulkopuoliselta palveluntarjoajalta hankitut sisäisen tarkastuksen palvelut
- 5 = ei lainkaan sisäisen tarkastuksen toimintaa

Aineistosta on laskettu sisäisen tarkastuksen olemassaolon yleisyyttä kuvaavia suhdelukuja koko otoskoon tasolla sekä pienemmistä kuntien kokoluokkiin perustuvista ryhmistä. Kokoluokkaryhmittelynä on tässä tutkimuksessa käytetty yli 10.000 asukkaan kuntia, yli 50.000 asukkaan kuntia sekä 10.000 - 50.000 asukkaan kuntia.



#### 4. Sisäisen tarkastuksen levinneisyys suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuosina 2011 ja 2012

Tämän tutkimuksen aineisto osoittaa, että sisäisen tarkastuksen järjestäminen on hyvin staattista. Tarkasteluvuosien välillä toiminnon olemassaolossa ei juurikaan havaittu muutoksia. Suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa erillinen sisäisen tarkastuksen toiminto on organisoitu noin 46 %:ssa kunnista sekä vuonna 2011 että vuonna 2012. Tätä voidaan pitää melko merkittävänä määränä toimintaympäristössä, jossa sisäisen tarkastuksen organisointi perustuu vapaaehtoisuuteen. Huomionarvoista on se, että yli puolet tutkimukseen sisällytetyistä kunnista on päättänyt olla investoimatta sisäiseen tarkastukseen. Tähän on osaltaan saattanut vaikuttaa taloudellisten resurssien niukkuus. Toisaalta osa kunnista ei mahdollisesti koe saavansa sisäisestä tarkastuksesta riittävää lisäarvoa toimintansa kehittämiseen suhteessa tarkastustoiminnosta aiheutuviin kustannuksiin. Näiden kuntien kohdalla sisäisen tarkastuksen määritelmä asettuu kriittiseen valoon, sillä määritelmänsä mukaan ”sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa” (Sisäiset tarkastajat ry 2013).

**Taulukko 1:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuonna 2011.

Tilanne v. 2011	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	56	54,4 %
Sisäinen tarkastus	47	45,6 %
Yhteensä	103	100,0 %

**Taulukko 2:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuonna 2012.

Tilanne v. 2012	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	56	54,4 %
Sisäinen tarkastus	47	45,6 %
Yhteensä	103	100,0 %

Tämän tutkimuksen tulosten valossa vain suuret, yli 50.000 asukkaan, kunnat hyödyntävät laajasti sisäisen tarkastuksen toimintaa. Tämä ilmenee, kun tutkimusaineistosta tarkasteluun otetaan vain ne 19 kuntaa, joiden asukasluku ylittää 50.000 tilanteessa 31.12.2012. Näistä kunnista 100 % on organisoinut sisäisen tarkastuksen toiminnon sekä vuonna 2011 että 2012.

**Taulukko 3:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa yli 50.000 asukkaan kunnissa vuonna 2011.

Tilanne v. 2011	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	0	0,0 %
Sisäinen tarkastus	19	100 %
Yhteensä	19	100,0 %

**Taulukko 4:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa yli 50.000 asukkaan kunnissa vuonna 2012.

Tilanne v. 2012	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	0	0,0 %
Sisäinen tarkastus	19	100 %
Yhteensä	19	100,0 %

Suurilla kunnilla on käytössään lähtökohdaisesti laajemmat resurssit ja vahvempi hallinnollinen organisaatio. Tämä vaikuttaisi tutkimuksen tulosten valossa näyttäytyvän myös sisäisen tarkastuksen organisoinnin todennäköisyyden kasvuna. Tämän suuntaiset johtopäätökset ovat linjassa mm. listayhtiöiden sisäisen tarkastuksen organisointiin vaikuttavien tekijöitä tarkastelevien tutkimusten kanssa. Esimerkiksi Carcello et. al. (2005) ja Goodwin-Stewart & Kent (2006) ovat todenneet organisaation koon vaikuttavan siihen, päättääkö organisaatio järjestää sisäisen tarkastuksen toiminnon ja toisaalta, kuinka paljon se päättää rahamääräisesti investoida sisäiseen tarkastukseen. Tämän tutkimuksen tulokset ovat samansuuntaisia kuin aiemmat yksityisen sektorin aineistolla saadut tutkimustulokset, joiden mukaan suurilla organisaatioilla todennäköisyys sisäisen tarkastuksen olemassaoloon on pieniä suurempi. Tätä johtopäätöstä puoltaa taulukoissa 5 ja 6 esitetty sisäisen tarkastuksen esiintyvyys 10.000–50.000 asukkaan kunnissa vuosina 2011 ja 2012. Tämän tarkastelun mukaan noin 67 % em. kokoluokan kunnista on päättänyt syystä tai toisesta olla investoimatta sisäisen tarkastuksen toimintoon.

**Taulukko 5:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa 10.000–50.000 asukkaan kunnissa vuonna 2011.

Tilanne v. 2011	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	56	66,7 %
Sisäinen tarkastus	28	33,3 %
Yhteensä	84	100,0 %

**Taulukko 6:** Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen suomalaisissa 10.000–50.000 asukkaan kunnissa vuonna 2012.

Tilanne v. 2012	Kuntien lkm	%-osuus
Ei sisäistä tarkastusta	56	66,7 %
Sisäinen tarkastus	28	33,3 %
Yhteensä	84	100,0 %

## 5. Yli 10.000 asukkaan kuntien sisäisen tarkastuksen organisointimuodot Suomessa vuosina 2011 ja 2012

Oheisten diagrammien (ks. kuvat 1 ja 2) mukaan omana toimintana järjestetty sisäisen tarkastuksen toiminto on selvästi yleisin organisointitapa suomalaisissa kunnissa. Omana toimintana sisäisen tarkastuksen järjesti tilikaudella 2011 33 % yli 10.000 asukkaan kunnista (ks. kuva 1). Sama osuus (33 %) kunnista järjesti sisäisen tarkastuksen omana toimintana myös tilikaudella 2012 (ks. kuva 2). Hälyttävää sisäisen tarkastuksen tilan kannalta on tieto, että tilikausilla 2011 ja 2012 peräti 54 % kunnista ei ole järjestänyt sisäistä tarkastusta lainkaan. Ulkoisilta palveluntarjoajilta koko sisäisen tarkastuspalvelun hankki 7 % kohdekunnista, osittain ulkoistettuihin palveluihin turvautui 4 % kohdekunnista ja yhteistoimintajärjestelyyn osallistui kaksi kuntaa eli 2 % kohdekunnista. Tarkastelu osoittaa, että sisäisen tarkastuksen organisointi on yksipuolista suomalaisessa kuntakentässä. Lisäksi ulkoisten tarkastusyhtiöiden palveluita hyödynnetään kunnissa melko vähän, sillä täysin ulkoistettujen ja osittain ulkoistettujen sisäisen tarkastuksen toimintojen yhteismäärä 103 suurimman kunnan joukossa jää noin 11 prosenttiyksikköön, joka tarkoittaa 11 kuntaa. (Ks. kuvat 1 ja 2.) Näyttäisi siis siltä, että valtaosa kunnista pohtii oman sisäisen tarkastushenkilökunnan palkkaamista tai koko toiminnon sivuuttamista. Ulkoistuksen eri asteiden ja yhteistoimintana järjestetyn sisäisen tarkastuksen osuus jää yhteensä noin 13 prosenttiyksikköön.

Edellä tehtyyn tarkasteluun saadaan lisää perspektiiviä, kun tarkasteltavat 103 yli 10.000 asukkaan kuntaa luokitellaan kahteen eri kokoluokkaan. Yli 50.000 asukkaan kuntia tarkastellaan seuraavassa omana ryhmänään ja 10.000–50.000 asukkaan kuntia vastaavasti omana. Näin pyritään saamaan esiin mahdolliset kuntaorganisaation koon vaikutukset tapaan järjestää sisäisen tarkastuksen toiminto.

Yli 50.000 asukkaan kunnissa (19 kpl) on kaikissa organisoitu erillinen sisäisen tarkastuksen toiminto vuosina 2011 ja 2012, joten



**Kuva 1:** Sisäisen valvonnan selonteista kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2011 yli 10.000 asukkaan kunnissa Suomessa.

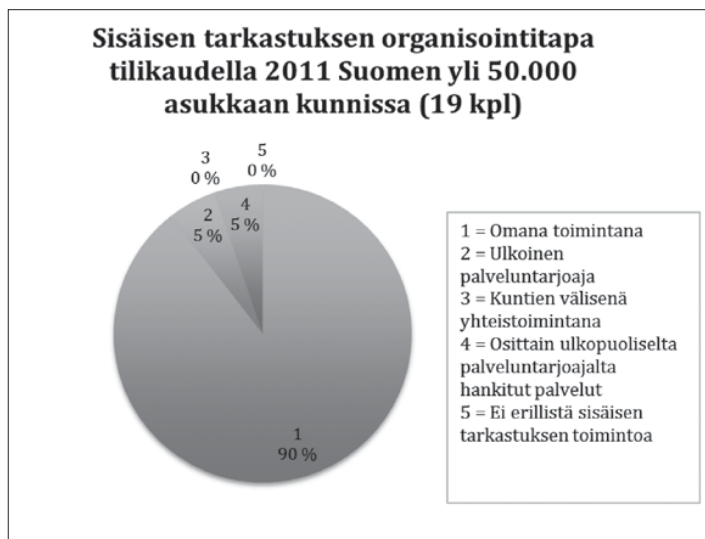


**Kuva 2:** Sisäisen valvonnan selonteista kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2012 yli 10.000 asukkaan kunnissa Suomessa.

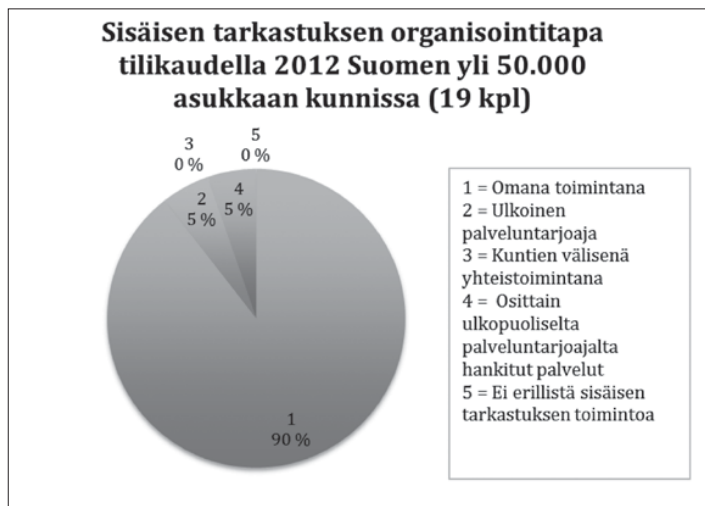


kunnan koolla näyttäisi olevan selkeä vaikutus toiminnon olemassaoloon. Tätä näkökulmaa puoltaa kuvien 5 ja 6 osoittama peräti 67 %:n osuus 10.000–50.000 asukkaan kunnista, joissa ei ole järjestetty sisäisen tarkastuksen toimintoa lainkaan. Omana toimintana sisäisen tarkastuksensa järjesti 90 % (17 kpl) yli 50.000 asukkaan kunnista ja 5 % (1 kpl) hankki palvelut ulkoiselta palveluntarjoajalta. 5 % (1 kpl) yli 50.000 asukkaan kuntien ryhmästä järjesti sisäisen tarkastuksen toimintonsa hankkimalla tarkastuspalveluita osittain ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. 10.000–50.000 asukkaan kunnista vain 20 % järjesti sisäisen tarkastuksen omana toi-

mintana, 7 % ulkoisti palvelut, 4 % hankki osittain palvelut ulkopuoliselta ja 2 % järjesti sisäisen tarkastuksensa kuntien välisenä yhteistoimintana. Em. tilastolliset jakaumat ovat yhdenmukaiset molempina tämän tutkimuksen tarkasteluvuosina. Kunnan koolla on näin ollen selkeä yhteys myös toiminnan organisointiin omana toimintana, mitä selittää osin suurimpien kuntien resurssien ylivoimaisuus suhteessa pienempiin alle 50.000 asukkaan kuntiin. Toisaalta ulkoistettujen palveluiden hankkiminen ei näyttäisi olevan merkittävästi yleisempää pienempien kuntien keskuudessa. (Ks. kuvat 3, 4, 5 ja 6.) Tämä havainto on ristiriidassa alan ammattikirjal-



**Kuva 3:** Sisäisen valvonnan selonteois- ta kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestä- mistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2011 yli 50.000 asukkaan kunnissa Suomessa.



**Kuva 4:** Sisäisen valvonnan selonteois- ta kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestä- mistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2012 yli 10.000 asukkaan kunnissa Suomessa.

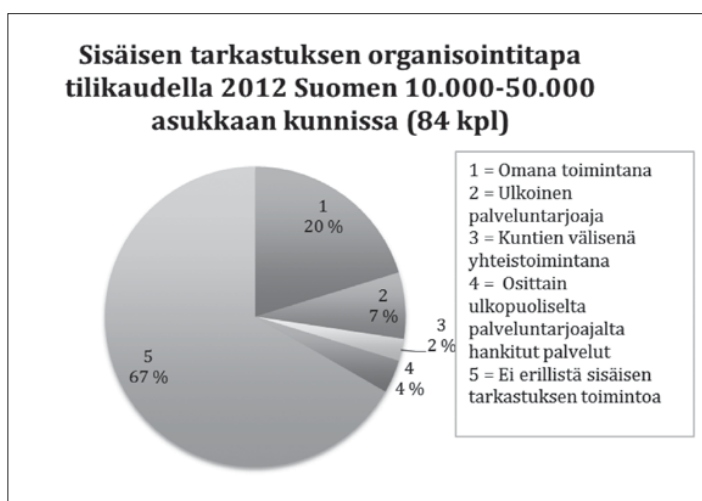
lisuudessa esiintyvään käsitykseen, jonka mukaan ulkoistetut palvelut ovat erityisesti pienille organisaatioille oiva tapa järjestää sisäinen tarkastus (ks. mm. Ainasvuori ym. 2011, Kuuluvainen 2006, Mattila 2007, PriewaterhouseCoopers 2003).

Oheisen tarkastelun yhteenvetona voidaan todeta lisäksi se, että kuntien valitsemat organisointitavat vaikuttaisivat melko staattisilta, sillä tilikausien 2011 ja 2012 välillä on tapahtunut varsin vähän muutoksia kuntien tavassa organisoida sisäisen tarkastuksen toimintonsa.

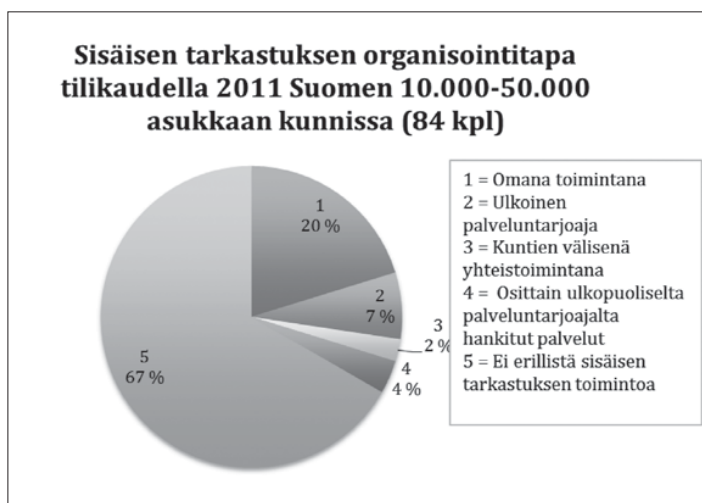
Sisäisen tarkastuksen tila kaikissa yli 10.000 asukkaan kunnissa ennen 1.1.2014 voimaan tulevia sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan säädöksiä ei ole tämän tarkastelun perusteella mainittavasti muuttunut tilikausien 2011 ja 2012 aikana (ks. HE 24/2012 vp.).

Sisäisen tarkastuksen toiminnon organisointitapojen esiintyvyyttä voidaan tarkastella vielä kohdistamalla huomio ainoastaan niihin kuntiin, joilla on sisäisen tarkastuksen toiminto. Vuosina 2011 ja 2012 näitä kuntia oli siis 47 kappaletta.

**Kuva 5:** Sisäisen valvonnan selonteosta kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2011 10.000–50.000 asukkaan kunnissa Suomessa.



**Kuva 6:** Sisäisen valvonnan selonteosta kerättyjen sisäisen tarkastuksen järjestämistapaa kuvaavien arvioiden yhteenveto tilikaudella 2012 10.000–50.000 asukkaan kunnissa Suomessa.



**Taulukko 7:** Sisäisen tarkastuksen organisointimuodot suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuonna 2011.

Organisointimuoto v. 2011	Kuntien lkm	%-osuus
Oma toimintana	34	72,3 %
Ulkoinen palveluntarjoaja	7	14,9 %
Osittain ulkopuolinen palveluntarjoaja	4	8,5 %
Yhteistoimintana	2	4,3 %
Yhteensä	47	100,0 %

**Taulukko 8:** Sisäisen tarkastuksen organisointimuodot suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuonna 2012.

Organisointimuoto v. 2012	Kuntien lkm	%-osuus
Omana toimintana	34	72,3 %
Ulkoinen palveluntarjoaja	7	14,9 %
Osittain ulkopuolinen palveluntarjoaja	4	8,5 %
Yhteistoimintana	2	4,3 %
Yhteensä	47	100,0 %

Taulukoista 7 ja 8 ilmenee, että valtaosa (72 %) kunnista päättää järjestää sisäisen tarkastuksen täysin omana toimintonaan. Muita organisointimuotoja harkitsevat näyttäisivät päätyvän useimmiten ostamaan sisäisen tarkastuksen palvelut kokonaisuudessaan ulkopuoliselta palveluntarjoajalta (15 % kunnista). Kuten edellä todettiin, tämä saattaa viitata mm. resurssien niukkuuteen palkata omaa tarkastushenkilöstöä tai vaikeuksiin rekrytoida osaavaa ammattihenkilöstöä. Toisaalta palveluiden ostaminen saattaa olla sisäisestä tarkastuksesta vastuussa olevien kunnanhallituksen ja johdon näkökulmasta ”vaivaton” ratkaisu. Ammattikirjallisuudessa (ks. mm. Ainasvuori ym. 2011, Ahokas 2012, Alftan ym. 2008, Kuuluvainen 2006, Mattila 2007, PricewaterhouseCoopers 2003, Säilä ym. 2008) suositeltavana organisointimuotona pidettyä tarkastuspalveluiden hankkimista ulkoiselta palveluntarjoajalta on tarkastelujaksolla 2011–2012 hyödynnetty suomalaisissa kunnissa melko vähän. Niistä kunnista, joilla on sisäinen tarkastus, 8,5 % hyödyntää omien tarkastajien ohella ulkoisia palveluntarjoajia. Ulkoistettujen palveluiden hyödyntäminen näyttäisi siis näiden tulosten valossa olevan kokonaisuudessaan melko harvinaista. Tätä voidaan pitää merkittävänä havaintona, ja se asettaa kirjallisuudessa esitetyt sisäisen tarkastuksen palveluiden ostamista puoltavat argumentit kriittiseen valoon. Kuntien päättäjät eivät tämän tutkimuksen tulosten valossa näytä suosivan omaa tarkastusyksikköä vahvistettuna ulkoisilla palveluntarjoajilla tai tarkastuspalveluiden ostamista kokonaisuudessaan. Yhteisoi-

mintajärjestelyyn on puolestaan turvautunut vain kaksi kuntaa, joilla on tarkastelukaudella ollut yhteinen sisäinen tarkastaja.

Sisäisen tarkastuksen palveluita kuntiin tarjoavat pääasiassa suuret tilintarkastuslaitokset (mm. Raudasoja & Johansson 2009, 152). Myös tämän tutkimuksen empiirisen osion tarkastelu osoittaa, että yli 10.000 asukkaan kunnissa sisäisen tarkastuksen palveluhankintoja on tehty vain suurimmilta tilintarkastusyhteisöiltä. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että ulkoiselta palveluntarjoajalta hankittua kokonaisvaltaista sisäisen tarkastuksen palvelua hyödynnetään pääasiassa vain pienissä ja keskisuurissa kunnissa. Tilikausien 2011 ja 2012 toimintakertomustietojen mukaan yksikään suuri kunta (yli 100.000 asukasta) ei ollut ulkoistanut sisäisen tarkastuksen palveluitaan. Yli 50.000 asukkaan kunnistakin vain yksi oli päättänyt ulkoistamaan tarkastuspalvelut tarkastelujaksolla 2011–2012.

## 6. Johtopäätökset

Tutkimuksen tarkoituksena oli luoda katsaus sisäisen tarkastuksen levinneisyyteen suomalaisissa yli 10.000 asukkaan kunnissa vuosien 2011 ja 2012 toimintakertomusinformaatiosta kootulla tilastoaineistolla. Lisäksi tutkimuksessa luotiin katsaus niihin organisointimuotoihin, joita kunnat olivat päätyneet käyttämään sisäisen tarkastuksen järjestämisessä. Sisäisen tarkastuksen merkitys on korostunut kuntalain (365/1995) vuonna 2012 säädetyssä

osittaisuudistuksessa sekä luonnoksessa hallituksen esitykseksi kuntalaiksi 8.5.2014. Tämän tutkimuksen tulosten myötä on saatu kattava kuva siitä, millainen rooli sisäisellä tarkastuksella on kuntien valvontajärjestelmässä ennen kuntalain muuttuvien säädösten voimaantuloa.

Tutkimuksen tulosten perusteella hieman yli puolet suomalaisista yli 10.000 asukkaan kunnista on päättänyt olla järjestämättä sisäistä tarkastusta. Tarkastelujaksolla 2011–2012 54 %:ssa kunnista ei ollut sisäistä tarkastusta. Sisäisen tarkastuksen järjestämisen vapaaehtoisuus on siis saanut lähes puolet kuntien päättäjistä investoimaan tähän valvontajärjestelmää vahvistavaan asiantuntijatoimintaan. Niissä 46 %:ssa kuntia, joissa oli tarkasteluvuosina 2011–2012 sisäinen tarkastus, oli päätetty järjestää toiminto useimmiten palkkaamalla omaa tarkastushenkilöstöä. Sisäisen tarkastuksen ns. omana toimintana organisoitiin peräti 72 % kunnista, joissa oli tarkasteluvuosina 2011 tai 2012 sisäinen tarkastus. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen organisointi on keskittynyt toiminnon järjestämiseen omana toimintana.

Tutkimuksen tulosten mukaan sisäisen tarkastuksen toimintaa hyödyntävät erityisesti suuremmat kunnat. Kaikissa yli 50.000 asukkaan kunnissa oli sisäisen tarkastuksen toiminto tehostamassa hallitukselle kuuluvaa kunnan toiminnan lainmukaisuuden valvontavollisuutta. Valtaosa (noin 89 %:a) näistä kunnista on päättänyt järjestää sisäisen tarkastuksen omana toimintonaan eli palkkaamalla omaa tarkastushenkilöstöä kuntaan. Suuremmilla kunnilla on lähtökohtaisesti riittävä määrä taloudellisia resursseja toiminnon perustamiseen ja osaavaa ammattihenkilöstöäkin on saatavilla oman tarkastushenkilöstön palkkaamiseen. Tämä näkyy selvästi tutkimuksen tuloksissa.

Pienempien kuntien keskuudessa sisäisen tarkastuksen toiminto on tutkimustulosten mukaan huomattavasti harvinaisempi. Suuri osa (67 %) 10.000–50.000 asukkaan kunnista on päättänyt olla hyödyntämättä kokonaan sisäisen tarkastuksen palveluita. Kuntien konsernirakenteiden ja toimintaympäristön monimutkaistuesssa sisäisen tarkastuksen palvelui-

le saattaisi olla tarvetta näissäkin kunnissa, jotka toistaiseksi ovat päättäneet olla investoimatta toimintoon.

Erilaisia ulkoistettujen palveluiden muotoja on tarkastelujaksolla käytetty melko niukasti. Tarkastuspalvelut oli päättänyt hankkia ulkopuoliselta palveluntarjoajalta noin 15 % yli 10.000 asukkaan kunnista sekä vuonna 2011 että 2012. Tämä on selvästi vähemmän kuin alan ammattikirjallisuudessa esitetään. Ulkopuolisilta toimijoilta osittain hankittuihin palveluihin on tukeutunut vain noin 9 % em. kunnista. Tämän tutkimuksen tulosten valossa näyttäisikin siltä, että ulkopuolisilta palveluntarjoajilta hankittujen sisäisen tarkastuksen palveluiden markkinat ovat suomalaisissa kunnissa melko pienet.

## 7. Keskustelu

Tämän tutkimuksen tulokset osoittavat, että sisäinen tarkastus on melko kattavasti levinnyt suomalaisiin kuntiin jo vapaaehtoiselta pohjalta. Lainsäädäntömuutosten laadinnan käynnistämisen herättämä julkinen keskustelu ei tämän tutkimuksen tulosten valossa näytä saaneen aikaan merkittäviä rakenteellisia muutoksia kuntien valvontajärjestelmissä – ainakaan sisäisen tarkastuksen toiminnon yleistymisen muodossa.

Sisäisen tarkastuksen tulisi olla toiminto, joka tuottaa lisäarvoa organisaatiolleen. Vajaa puolet yli 10.000 asukkaan kunnista on päättänyt kohdistaa niukkoja resurssejaan sisäiseen tarkastukseen. Toisaalta hieman yli puolet kunnista ei ole järjestänyt sisäistä tarkastusta. Vallitseeko näissä kunnissa resursseja koordinoivien päättäjien ja tarkastusalan ammattilaisten välillä odotuskuilu siitä, miten tarkastustoiminto voi tuottaa veronmaksajien varoilla toimivalle kuntaorganisaatiolle lisäarvoa? Tarkastusalan ammattilaisten tulisi kyetä perustelemaan oma ja samalla koko tarkastustoiminnon rooli johtamisjärjestelmässä riittävän selkeästi päättäjien suuntaan. Toisaalta tarkastusalan ammattilaisten on kyettävä arvioimaan omaa toimintaansa riittävän kriittisesti. Sisäisten tarkastajien työn tulisi tukea nykyaikaisen kuntakonsernin virkamies-

johtoa ja luottamushenkilöitä heidän kohtamissa haasteissaan. Kuntakonsernit elävät jatkuvasti muuttuvassa toimintaympäristössä, jolloin vaatimustaso sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa kohtaan kasvaa. Sisäisten tarkastajien olisi kyettävä pysymään tämän kehityksen aallonharjalla pystyäkseen perustelemaan niukkojen resurssien suuntaamisen tarkastustoimintoihin.

Syitä sisäisen tarkastuksen toiminnon puuttumiseen monista kunnista voidaan etsiä osaavien ammattihenkilöiden puutteesta ja taloudellisten resurssien niukkuudesta. Resurssien niukkuutta palkata täysipäiväisiä sisäisiä tarkastajia voisi kompensoida ostamalla sisäisen tarkastuksen palveluita ulkopuolisilta palveluntarjoajilta. Tarkasteluvuosina 2011 ja 2012 kaikista 10.000–50.000 asuka-  
kaan kunnista ainoastaan noin 7 % on päättänyt perustaa sisäisen tarkastuksen toiminnon hankkimalla tarkastuspalvelut kokonaan ulkopuoliselta palveluntarjoajalta. Näiden pienemmän kokoluokan kuntien keskuudessa ulkoistetuilla sisäisen tarkastuksen palveluilla ei tämän tutkimuksen tulosten valossa ole siis pyritty ratkaisemaan tarkastustoiminnon resurssi- tai rekrytointiongelmia. Sisäisen tarkastuksen palveluita tarjoavat mm. monet tilintarkastustoimistot, joten palveluiden heikko saatavuus ei pitäisi olla synynä ulkoistettujen palveluiden vähäiselle hyödyntämiselle. Sisäisen tarkastuksen tuloksellinen hoitaminen vaatii mm. hyvää organisaatorakenteiden ja organisaatiossa toimivien ihmisten tuntemusta. Nimenomaan näiden ominaisuuksien kohdalla ulkoiset palveluntarjoajat eivät välttämättä kykene kilpailemaan kunnan oman tarkastushenkilöstön kanssa. Tämän tutkimuksen tulosten valossa sisäisen tarkastuksen palveluiden tarjoajat eivät ole kyenneet luomaan asiantuntijapalvelulleen laajaa kysyntää suomalaisissa kunnissa.

Paljon alan keskustelussa esillä ollut yhteisen sisäisen tarkastajan palkkaaminen muuttaman kunnan muodostamaan yhteenliittymään saattaa tulevaisuudessa olla varsin varteenotettava organisointivaihtoehto sisäisen tarkastuksen järjestämiseksi. Alan regulaation monimutkaistessa viimeksi mainittu saattaa jopa jäädä

ainoaksi järkeväksi organisointivaihtoehdoksi pienen kunnan halutessa järjestää toiminnon ns. omana toimintonaan. Tämän tutkimuksen tulosten valossa pienempien kuntien keskuudessa ei ole juurikaan harjoitettu yhteistoimintaa tarkastustoiminnon organisoimiseksi, sillä ainoastaan 2 % kunnista on hyödyntänyt yhteistoimintamallia sisäisessä tarkastuksessa vuosina 2011 ja 2012. Yhteistoiminnan voisi ajatella olevan varteenotettava vaihtoehto pyrkimyksissä järjestää kustannustehokas tarkastustoiminto niihin kuntiin, joissa omat resurssit eivät riitä tarkastustoiminnon perustamiseen. Tämä saattaisi olla tulevaisuudessa yksi potentiaalinen ratkaisumalli niille kunnille, jotka ovat kustannussäästösyistä jättäneet järjestämättä sisäisen tarkastuksen toiminnon.

Sisäisen tarkastuksen toiminnon perustamiseen liittyvien vaikuttimien tutkimukselle on tarvetta. Tutkimusaukko on niissä tekijöissä, jotka vaikuttavat kuntien päätöksiin järjestää tai olla järjestämättä johtamis- ja valvontajärjestelmään keskeisesti kuuluvaa sisäisen tarkastuksen toimintaa. Tutkimusaiheesta tekevät varsin ajankohtaisen mm. vuoden 2014 alusta voimaan tulleet kuntien sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa koskevat säädökset sekä käsillä oleva kuntalain kokonaisuudistus. Mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe olisi se, mitkä tekijät asukasluvun ohella vaikuttavat kuntien päätökseen järjestää sisäinen tarkastus. Tällä hetkellä vaikuttaisi siltä, että suurempi kuntakoko ja tätä myötä suuremmat taloudelliset resurssit ovat keskeinen vaikuttava tekijä sille, että kuntapäättäjät järjestävät sisäisen tarkastuksen toiminnon. Toisaalta samat lainsäädännön vaatimukset mm. sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta koskevat myös pienempiä kuntia, jolloin sisäisen tarkastuksen kaltaiselle asiantuntijatoiminnolle voisi olla tarvetta myös pienemmän kokoluokan kunnissa. Mielenkiintoista uutta tietoa toisivat myös tutkimukset, joissa kartoitettaisiin kokemuksia sisäisen tarkastuksen hyödyllisyydestä nimenomaan niissä kunnissa, jotka ovat päätyneet järjestämään sisäisen tarkastuksen. Näin saataisiin arvokasta tutkimustietoa siitä, miten sisäinen tarkastus toimii osana johtamisjärjestelmää.

## 8. Lähteet

- Abbott, Lawrence J.; Parker, Susan; Peters, Gary F. & Rama, Dasaratha V. (2007). Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 4, s. 803–835.
- Abdolmohammadi, Mohammad (2013). Correlates of Co-Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32, No. 3, s. 69–85.
- Ahokas, Niina (2012). *Yrityksen sisäinen valvonta*. Jyväskylä: Edita Publishing Oy.
- Ainasvuori, Minna; Ainasvuori, Olli; Hurmola-Remmi, Hanna; Kenni, Mikko; Kiviaho, Markus; Mäntyharju, Kari; Ollila, Erkka & Oulasvirta, Lasse (2011). *Tarkastuslautakunta osana kunnan valvonta- ja arviointijärjestelmää: tehtävät muuttuvassa kuntaympäristössä*. Helsinki: Oy Auditor Ab.
- Alftan, M.; Blummé, N.; Heikkala, J.; Kontula, L.; Miettinen, O.; Pakarainen, E.; Sinersalo, K.; Sjölund, R.; Sundvik, P.; Tarvainen, J.; Tikkanen, R.; Turakainen, O.; Urrila, A. & Vesa, J. (2008). *Corporate Governance sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan näkökulmasta*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Arena, Marika & Azzone, Giovanni (2007). Internal Audit Departments: *Adoption and Characteristics in Italian Companies*. *International Journal of Auditing* 11, s. 91–114.
- Carcello, Joseph V.; Hermanson, Dana R. & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, s. 69–84.
- Carey, Peter; Simnett, Roger & Tanewski, George (2000). Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, Supplement, s. 37–51.
- Carey, Peter; Subramaniam, Nava & Ching, Karin Chua Wee (2006). Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting and Finance* 46, s. 11–30.
- Christopher, Joe (2012). The adoption of internal audit as a governance control mechanism in Australian public universities – views from the CEOs. *Journal of Higher Education Policy and Management*, Vol. 34, No. 5, s. 529–541.
- Cohen, Sandra & Leventis, Stergios (2013). An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*, 29(1), February 2013, s. 74–98.
- Goodwin, Jenny (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, s. 640–650.
- Goodwin-Stewart, Jenny & Kent, Pamela (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 1, s. 81–101.
- Hallituksen esitys kuntalain muuttamisesta* HE 24/2012 vp.
- Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi*, HE-luonnos 8.5.2014, [http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/03\\_muut\\_asiakirjat/20140508Lausun/01\\_HE\\_kuntalaki.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20140508Lausun/01_HE_kuntalaki.pdf), luettu 8.7.2014.
- Johnsen, Åge; Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2004). Governance Structures and Contracting Out Municipal Auditing in Finland and Norway. *Financial Accountability & Management*, 20(4), November 2004, s. 445–477.
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, Työ- ja elinkeinoministeriö (2013). *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.
- Komulainen, Mikko. (2010). *Ulkoistaminen kunnissa*. Helsinki: Kuntatalon paino.



*Kuntalaki* 17.3.1995/365

Kuuluvainen, Antero (2006). *Sisäisen tarkastuksen johtaminen*. Teoksessa Holopainen, Atte; Koivu, Eila; Kuuluvainen, Antero; Lappalainen, Keijo; Leppiniemi, Jarmo; Mikola, Matti & Vehmas Keijo. Sisäinen tarkastus. Tallinna: AS Pakett.

Lappalainen, Keijo (2006). *Sisäisen tarkastuksen erityispiirteitä erilaisissa ympäristöissä: Kaupungit*. Teoksessa Holopainen, Atte; Koivu, Eila; Kuuluvainen, Antero; Lappalainen, Keijo; Leppiniemi, Jarmo; Mikola, Matti & Vehmas Keijo. Sisäinen tarkastus. Tallinna: AS Pakett.

Mattila, Matti (2007). *Tehtävänä valvonta: vastuulla johtaminen*, versio 4. Helsinki: Matti Mattila.

Mihret, Dessalegn Getie & Yismaw, Aderajew Wondim (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 5, s. 470–484.

Myllymäki, Arvo (2007). *Finanssiahallinto-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Juva: WS Bookwell Oy.

PricewaterhouseCoopers 2003. Audit Committee: Käytännön ohjeita tehokkaasti toimivan tarkastusvaliokunnan muodostamiseksi, [http://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/pwc\\_audit\\_committee.pdf](http://www.pwc.fi/fi/ifrs-julkaisut/tiedostot/pwc_audit_committee.pdf), luettu 23.10.2014.

Raudasoja, Kaisa & Johansson, Marja-Leena (2009). *Esimies talouden johtajana julkishallinnossa*. Helsinki: WSOYpro Oy.

Sisäiset tarkastajat ry (2012). *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit*. [http://www.theiia.fi/instancedata/prime\\_product\\_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013\\_translation\\_into\\_FI\\_final\\_clean\\_.pdf](http://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013_translation_into_FI_final_clean_.pdf), luettu 13.8.2013.

Sisäiset tarkastajat ry (2013). *Sisäisen tarkastuksen määritelmä*. [https://www.theiia.fi/amatilliset\\_asiat/sisainen\\_tarkastus/amatillinen\\_viiitekehikko\\_ippf\\_](https://www.theiia.fi/amatilliset_asiat/sisainen_tarkastus/amatillinen_viiitekehikko_ippf_), luettu 2.9.2013.

Säilä, Esko; Hellén-Toivanen, Paula; Pakkanen, Kaija; Kääriäinen, Antti; Urrila, Antti (2008). *Kunnan hallinto, talous ja valvonta*. Helsinki: Edita.

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2009). *IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>, luettu 3.9.2013.

Thomas, C. William & Parish, John T. (1999). Co-Sourcing: What's in It for Me? *Journal of Accountancy*, May 1999, s. 85–88.

Valtiovarainministeriö (2012). *Kuntalain taloussäännösten uudistaminen*. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy.

Väestörekisterikeskus (2013). Väestötietojärjestelmä: *Kuntien asukasluvut suuruusjärjestyksessä rekisteritilanne* 31.12.2012, <http://vrk.fi/default.aspx?docid=6848&site=3&id=0>, Luettu 6.8.2013.

Wallace, Wanda A. & Kreutzfeldt, Richard W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 7, No. 2, s. 485–512.



# Julkaisu II

Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure

Jaakko Rönkkö, Mikko Paananen & Jarmo Vakkuri

*International Journal of Auditing* 2018; 22: 25–39

<https://doi.org/10.1111/ijau.12102>

Julkaisun käyttöön väitöskirjan osana on saatu kustantajan lupa



ORIGINAL ARTICLE

# Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure

Jaakko Rönkkö<sup>1</sup>  | Mikko Paananen<sup>2</sup> | Jarmo Vakkuri<sup>1</sup>

<sup>1</sup> School of Management, University of Tampere, Tampere, Finland

<sup>2</sup> Lappeenranta University of Technology, School of Business and Management, Lappeenranta, Finland

**Correspondence**

Jaakko Rönkkö, School of Management, University of Tampere, 33014 Tampere, Finland.

Email: ronkko.jaakko.s@student.uta.fi

The internal audit literature suggests that firms can gain significant added value from internal audit in terms of improving governance processes, reducing audit fees, and detecting fraud. Nonetheless, not all firms use internal audit. A growing literature examining the determinants of internal audit has identified a number of different determinants, such as firm size, strong commitment to risk management, existence of an audit committee, and an independent board chair. This paper contributes to the existing literature by examining the effects of ownership structure on the voluntary use of internal audit. The logistic regression model of this study is based on data from 107 firms listed on NASDAQ OMX Helsinki. It shows that ownership structure is a significant determinant of internal audit. Specifically, the paper shows that foreign ownership, dispersed ownership, and state ownership increase the likelihood of a firm using internal audit.

**KEYWORDS**

corporate governance, dispersion of ownership, foreign ownership, internal audit, state ownership

## 1 | INTRODUCTION

The internal audit function has become a central part of corporate governance (Carcello, Hermanson, & Raghunandan, 2005; Goodwin, 2004; Paape, Scheffe, & Snoep, 2003; Sarens, 2009). Past accounting scandals, such as Enron, Parmalat, Ahold, and Lehman Brothers, have emphasized the role of the internal audit as a crucial corporate function. It has been argued that effective internal audits might have helped these firms to avoid such scandals (Arena & Azzone, 2007; Lenz & Sarens, 2012). While the internal audit function provides significant benefits to organizations in terms of improving governance processes (The Institute of Internal Auditors [IIA], 1999; Coram, Ferguson, & Moroney, 2008), detecting fraud (IIA, 1999; Coram et al., 2008; Ege, 2015), and reducing audit fees (Abbott, Parker, & Peters, 2012; Coram et al., 2008; Felix, Gramling, & Maletta, 2001; IIA, 1999; Prawitt, Sharp, & Wood, 2011), it seems that less than half of firms voluntarily choose to use internal audit. There is a nascent literature—known as literature on the determinants of the internal audit—that explores the reasons for such behavior (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). The existing literature has shown that the use of internal audit is associated with factors such

as total assets, risk management committees, risk managers, the finance industry (including banks, credit unions, and insurance companies), audit committees, and independent board chairs (Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Meanwhile, little is known about the effects of the ownership structure of firms on the use of internal audit. This can be considered a significant research gap, given that prior research has indicated ownership structure to be a central factor in explaining corporate behavior in general (Burkart, Gromb, & Panunzi, 1997; Desender, Aguilera, Crespi, & García-Cestona, 2013; Prevost, Rao, & Hossain, 2002; Shleifer & Vishny, 1997; Thomsen & Pedersen, 2000). This paper contributes to the existing literature by addressing this research gap. Specifically, we investigate how different aspects of ownership structure seem to affect the voluntary use of internal audit. In this study, using internal audit means a firm establishing its own internal audit function or purchasing internal audit services from an external service provider. The analysis of the paper is based on data from 107 Finnish firms listed on NASDAQ OMX Helsinki. The firms listed on the exchange provide a meaningful sample for the purpose of this research, since the use of internal audit is voluntary in Finland. In

This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial License, which permits use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited and is not used for commercial purposes.

© 2017 The Authors. *International Journal of Auditing* published by John Wiley & Sons Ltd

addition, firms listed on the exchange must announce a corporate governance statement and define the organization of their internal audit or explain if they have not established an internal audit (Securities Market Association, 2015). In contrast, firms that are listed, for example, on the New York Stock Exchange are mandated to arrange internal audit activities no later than the first anniversary of the company's listing date (New York Stock Exchange, 2016).

The results of the study are based on a logistic regression model. They show that the structure of ownership seems to affect the use of internal audit. The results suggest that three out of the four ownership factors that are explored in this paper tend to increase the likelihood of the voluntary use of internal audit: state ownership, foreign ownership, and dispersion of ownership. Furthermore, the results of this study suggest that firm size, organizational complexity, board gender diversity, liquidity, profitability, and growth seem to affect voluntary use of internal audit. However, in contrast to previous studies exploring this theme (Goodwin-Stewart & Kent, 2006), this study relied on prior studies that have used total number of employees as a measure of firm size (Aldrich & Auster, 1986; Andres & Theissen, 2008; Arnegger, Hofmann, Pull, & Vette, 2014; Beck, Demirgüç-Kunt, & Maksimovic, 2005; Connell, 2001; Hu, 2003; Shalit & Sankar, 1977). It should be noted that, when using an amount of total assets as a measure of firm size, the results related to ownership variables change to a degree. When total assets were used as a measure of firm size, the ownership determinants did not receive statistically significant coefficients. Naturally, this raises some questions about how the way of measuring firm size shapes the results showing the effects of ownership structure on the voluntary use of internal audit. At the same time, it establishes a fruitful basis for further research examining the effects of ownership structure on the voluntary use of internal audit.

This paper is organized as follows: Section 2 introduces the empirical starting point for the analysis; Section 3 positions the paper in the internal audit and ownership structure literature, and introduces the theoretical framework and hypothesis development. Section 4 introduces the data, sample selection, and model specification. Section 5 presents the results. Finally, Section 6 presents our conclusions and the limitations of the study, and makes suggestions for future research.

## 2 | THE INTERNAL AUDIT PROFESSION AND CORPORATE GOVERNANCE REGULATION IN FINNISH FIRMS

The first internal auditors were recruited to Finnish companies in the 1930s (Kuuluvainen, 2016). The 1970s and 1980s were a period of fast growth and internationalization in internal auditing in Finland, and the number of IIA Finland members topped 300 for the first time in history (Kumpusalo, 1996). In the early 1990s, the Finnish economy suffered from a deep economic crisis, and this also negatively affected the number of internal auditors (Kumpusalo, 1996). The accounting scandals in the USA and Europe in the early 2000s turned the trend back on track, and internal audit is slowly starting to find its way as a crucial part of Finnish companies' governance systems. In 2016, IIA Finland had approximately 700 active members (IIA Finland, 2016).

The corporate governance regulation of listed firms in Finland is still evolving. The first corporate governance recommendation in Finland was published in 1997 by the Central Chamber of Commerce and the Confederation of Finnish Industry and Employers (Securities Market Association, 2010). The aim of the recommendation was to clarify the corporate governance practices applied by Finnish companies. In 2010, the Securities Market Association of Finland published the *Finnish Corporate Governance Code*, which aims to ensure that Finnish listed companies apply high-quality corporate governance practices. The Securities Market Association is a cooperation body established by the Confederation of Finnish Industries (EK), the Central Chamber of Commerce of Finland, and the NASDAQ OMX Helsinki Ltd. Corporate governance of listed companies in Finland is based on a combination of laws, the Rules of the Helsinki Stock Exchange, the regulations issued by the Financial Supervisory Authority, and the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2015). The most essential legal provisions are included in the Limited Liability Companies Act (624/2006), the Securities Markets Act (746/2012), the Auditing Act (1141/2015), and the Accounting Act (1336/1997). Internal audit is not required by any of these acts or regulations. However, the Finnish corporate governance recommendation (Hex Plc et al., 2003) and the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010, 2015) introduce internal audit as an important part of good corporate governance and propose that listed firms arrange internal audit on a voluntary basis.

Finnish listed companies use a one-tier corporate governance model consisting of the general meeting, the board of directors, and the managing director (Securities Market Association, 2010). Very few Finnish listed companies have supervisory boards (Securities Market Association, 2010). Finland as a member state of the EU has adopted Art. 41 of the 8th European Company Law Directive. The 8th Directive assigns the oversight duty regarding the internal audit function to the audit committee. In Finland, the transposition of the 8th Directive into national code was done along with the definition of an audit committee. According to the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010), the extent of a company's business may require the establishment of an audit committee. The audit committee monitors the efficiency of the company's internal control, internal audit, and risk management systems, among other tasks. Companies that do not establish an audit committee shall assign these duties to the board or to some other committee. The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing accepted by the Institute of Internal Auditors (IIA, 2012) state that, in order to achieve the degree of independence necessary to effectively carry out the responsibilities of the internal audit activity, the chief audit executive should have direct and unrestricted access to both senior management and the board. Furthermore, the standards suggest that the necessary degree of independence can be achieved through a dual-reporting relationship with the board and senior management. As an example of functional reporting to the board, the standards present the board approving decisions regarding the appointment and removal of the chief audit executive. Conclusively, the board or its audit committee makes decisions on the use of internal audit. The maintenance of the internal audit function is the responsibility of the chief audit executive, who is appointed and removed by the board or its audit committee.

NASDAQ OMX Helsinki fulfills the objectives and theoretical setting of this study for several reasons. First, internal audit is not obligatory for firms listed in Helsinki (Securities Market Association, 2010). Second, the state is a significant investor in listed Finnish firms (La Porta, Lopez-De-Silanes, & Shleifer, 1999; Löytyniemi, 2011). Third, NASDAQ OMX Helsinki is a rather small open market where foreign capital has been a growing source of finance since 1993, when the market was opened to foreign investors (Oikarinen, 2010). In addition, NASDAQ OMX Helsinki is a suitable setting for the study because of the availability of detailed data. The empirical data for this study were mainly collected manually by us from companies' corporate governance statements, investor relations web pages, and financial statements. Ownership data were also drawn from Euroclear Finland's databases. Some ready-calculated financial indicators were drawn from the databases of Balance Consulting Oy, a private financial data service provider, in order to complete the financial data.

### 3 | THEORETICAL FRAMEWORK AND HYPOTHESIS DEVELOPMENT

There is a well-established literature that explores the effects of ownership structure on firm behavior. It has conclusively shown that the structure of ownership is a major determinant of firm behavior. The literature has demonstrated that it is associated with factors such as corporate governance (Bozec & Bozec, 2007; Desender et al., 2013; Shleifer & Vishny, 1997), firm performance (Burkart et al., 1997; Shleifer & Vishny, 1986; Thomsen & Pedersen, 2000), board composition (Rediker & Seth, 1995; Prevost et al., 2002; Bozec & Bozec, 2007), board remuneration (Dogan & Smyth, 2002), firm value (Jensen & Meckling, 1976; Selarka, 2005; Shleifer & Vishny, 1986; Slovin & Sushka, 1993; Perrini, Rossi, & Rovetta, 2008), dividend policies (La Porta, Lopez-De-Silanes, Shleifer, & Vishny, 2000), investor protection (La Porta, Lopez-De-Silanes, Shleifer, & Vishny, 1998), and mergers and acquisitions activities (Coates, 2010), among others. However, there is little information on how the structure of ownership affects the use of internal audit.

Currently, the theoretical discussion on the determinants of the internal audit is rather limited (Wallace & Kreutzfeldt, 1991; Carey, Simnett, & Tanewski, 2000; Goodwin & Kent, 2004; Carcello et al., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Prior research has investigated voluntary demand for internal audit (Carey et al., 2000; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Wallace & Kreutzfeldt, 1991), factors affecting internal audit budgets (Carcello et al., 2005), and the size of the internal audit function (Anderson et al., 2012). A large portion of the prior literature concerning the determinants affecting organizations' decisions to voluntarily arrange audit activities concerns external audits (Chow, 1982; Carey et al., 2000; Knechel, Niemi, & Sundgren, 2008). Prior studies suggest that company size is a relevant determinant affecting the existence of internal audit (Wallace & Kreutzfeldt, 1991; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). The determinants of the internal audit examined have included a wide range of factors, such as the complexity of the firm, board composition, audit committee activity, risk management (Goodwin-Stewart & Kent, 2006), management control (Wallace & Kreutzfeldt, 1991), industry,

external audit fee, solvency (Carcello et al., 2005), profitability, and liquidity (Wallace & Kreutzfeldt, 1991; Carcello et al., 2005). However, prior discussion has disregarded the influence of corporate ownership structure on the use of internal audit.

The dominant theoretical framework explaining the existence of internal audit has been agency theory (Adams, 1994; Carey et al., 2000; Carcello et al., 2005; Goodwin & Kent, 2004; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Mihret, 2014). Agency theory suggests that shareholders as principals and managers as agents may have diverging interests (Jensen & Meckling, 1976). Thus, the reasons for companies to arrange audit activities can relate to conflicts of interest among managers, shareholders, and bondholders (Abdel-Khalik, 1993; Anderson, Francis, & Stokes, 1993; Carey et al., 2000; Chow, 1982; DeFond, 1992; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Agency theory suggests that managers tend to have more information about the organization's operations and finances than the owners do (Adams, 1994). The owners thus might aim to mitigate this information asymmetry in order to ensure that agents' decisions are not harmful to principals' interests, or agents might incur bonding costs in order to signal to the principals that they are acting responsibly and in line with the principals' interests (Adams, 1994; Jensen & Meckling, 1976). Information asymmetries might also exist between senior managers and lower level managers (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). It can thus be suggested that senior management may delegate their internal control responsibilities to internal audit (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Taken together, internal audit can theoretically be seen as a monitoring cost incurred by owners or a bonding cost incurred by managers (Adams, 1994).

The assurance and management consulting roles of internal audit have also been recognized by the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing reviewed and developed by the IIA (2012). Moreover, the standards suggest that internal audit activity must be independent (IIA, 2012). In order to achieve the necessary degree of independence, the standards state that the chief audit executive should have direct and unrestricted access to both the senior management and the board (IIA, 2012). This can be achieved through a dual-reporting relationship with the board and the management (IIA, 2012). However, the dual-reporting structure also causes problems, as the internal audit tries to serve two masters. As an example of functional reporting to the board, the standards (IIA, 2012) present the board approving decisions regarding the appointment and removal of the chief audit executive. This could also be seen as a mechanism to strengthen the independence of the internal audit from the senior management and as a mechanism to strengthen the relationship between the internal audit and the board of directors. Conclusively, the connection between internal audit and the board representing the shareholders is recognized both theoretically and in practice.

Modern publicly listed corporations typically have multiple shareholders. These principals with various identities and backgrounds might also have conflicting interests as they try to maximize the value of their investments in the corporation (Davis, Schoorman, & Donaldson, 1997). Thus, owners might aim to mitigate these information asymmetries as well, not just the information asymmetry between themselves and managers. The existing literature suggests that different ownership structures can affect the information asymmetry

between owners as principals and managers as agents (Ettredge, Simon, Smith, & Stone, 1994; Menon & Williams, 1994; Collier & Gregory, 1999). Prior studies suggest that internal audit is considered to be a potential solution for information asymmetries between the management and owners (Anderson et al., 1993; Carey et al., 2000; DeFond, 1992). Considering the board of directors' or its established audit committee's strong influence as representatives of shareholders on the decision to use internal audit in a company, the limited literature that explores the effects of ownership structure on the use of internal audit can be questioned. Our study addresses the paucity of research concerning solutions for these agency conflicts by examining the effects of ownership structures on the use of internal audit. However, the relationships between senior management, the different types of owners, and their possible representatives on the board are complex (Brown, Beekes, & Verhoeven, 2011). Thus, this study must acknowledge the possibility of endogeneity and reversed causality when interpreting the relationship between different types of ownership structures and the use of internal audit (Antle, Gordon, Narayanamoorthy, & Zhou, 2006; Brown et al., 2011; Larcker & Rusticus, 2010).

Prior ownership literature has introduced various ownership factors that affect a firm's behavior, such as the voting power of the largest shareholder (Thomsen & Pedersen, 2000), government ownership (La Porta et al., 1999; Thomsen & Pedersen, 2000), foreign ownership (Dahlquist & Robertsson, 2001), and management ownership (Taurigana & Clarke, 2000). Meanwhile, the existing corporate governance literature has examined relations between different corporate governance mechanisms and ownership determinants, such as ownership concentration (Bozec & Bozec, 2007; Kim, Kitsabunnarat-Chatjuthamard, & Nofsinger, 2007), foreign ownership (Leuz, Lins, & Warnock, 2010), dispersed ownership, and director ownership (Collier & Gregory, 1999).

This paper highlights foreign ownership, state ownership, dispersion of ownership, and the influence of a single powerful shareholder as potential ownership structure-related determinants that affect the use of internal audit. These determinants are based on prior studies (Aggarwal, Erel, Ferreira, & Matos, 2011; Carey, Knechel, & Tanewski, 2013; Collier & Gregory, 1999; Connolly, Hoskisson, Tihanyi, & Trevis Certo, 2010; Ennsner-Jedenastik, 2014; La Porta et al., 1999; Leuz et al., 2010; Shleifer & Vishny, 1997; Thomsen & Pedersen, 2000).

### 3.1 | Foreign ownership

Among other phenomena, foreign ownership (Leuz et al., 2010) has been suggested as a determinant that increases information asymmetry between owners and managers, and consequently increases the demand for monitoring. The prior literature argues that agency conflicts become greater as a company shifts further from its owners' control (Carey et al., 2000; Collis, Jarvis, & Skerratt, 2004; DeFond, 1992). The existing literature suggests that the major reasons influencing firms to arrange audit activities relate to agency conflicts between managers and shareholders (Abdel-Khalik, 1993; Carey et al., 2000; Chow, 1982). It has also been suggested that the geographical diversification of owners can lead to an informational disadvantage for foreign investors (Leuz et al., 2010). Furthermore, several studies indicate that insider owners and the management can

use their control over the company to gain private control benefits at the expense of other shareholders (Leuz et al., 2010; Shleifer & Vishny, 1997; Stulz, 2005; Zingales, 1994). It has also been noted that the management might use a variety of techniques against foreign shareholders in particular, such as declaring shares illegal, causing problems with bringing up issues in shareholder meetings, and losing voting records (Shleifer & Vishny, 1997). Foreign investors might not have sufficient power to protect their voting rights in the same manner as domestic investors with better access to other shareholders and the law courts (Shleifer & Vishny, 1997). Corporate governance mechanisms, including arranging internal audit activities, should provide foreign owners with assurance to protect their investments (Leuz et al., 2010; Shleifer & Vishny, 1997; Stulz, 2005). Only some of the foreign investors could have access to internal audit reports through representatives in the board or its audit committee, as the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (IIA, 2012) state that the chief audit executive should have a dual-reporting relationship with the board and senior management. However, management might invest in internal audit in order to signal to the shareholders that they are acting responsibly and in line with the shareholders' interests (Adams, 1994).

Leuz et al. (2010) suggest that foreign investors avoid investing in companies with poor governance. Poor corporate governance is likely to increase the monitoring costs faced by foreign investors and consequently reduce the return on invested capital (Leuz et al., 2010). Monitoring is required in order to hinder managers and controlling owners from providing opaque financial information and earnings management (Leuz Nanda, & Wysocki, 2003). Consequently, this might affect the demand for internal audit as management shifts further from the foreign owners' control (Adams, 1994; Carey et al., 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Aggarwal et al. (2011) state that foreign institutional investors export good corporate governance practices and have a significant role in improving governance. Furthermore, foreign institutional investors seem to affect which corporate governance mechanisms are in place in companies they have invested in (Aggarwal et al., 2011). Exporting good governance should protect the shareholder rights of foreign investors when insiders tend to pursue their own interests (Stulz, 2005; Leuz et al., 2010). These findings might indicate that companies with a high foreign ownership stake use internal audit as part of a high-quality governance system, while several studies have recognized the internal audit as a central part of corporate governance (Carcello et al., 2005; Goodwin, 2004; Paape et al., 2003; Sarens, 2009). An internal audit might provide potential added value to foreign institutional owners by ensuring reliable financial reporting when managers might aim to misrepresent the firm's performance for their own benefit (Leuz et al., 2003). This study complements prior research by investigating whether the use of internal audit as a central part of corporate governance is connected to the proportion of company shares owned by foreign investors. Given these arguments, we expect a higher foreign ownership percentage to be positively associated with the use of internal audit. This leads to the following hypothesis:

- H1.** *The higher the foreign ownership percentage, the higher the probability that a firm uses internal audit.*

### 3.2 | State ownership

A growing body of literature has been exploring the behavior of state-owned enterprises. Several prior studies have noted that state ownership is a crucial factor affecting a firm's behavior (Connelly et al., 2010; Enns-Jedenastik, 2014; La Porta et al., 1999; Shleifer & Vishny, 1994). The prior ownership literature argues that states may pursue possible political objectives using state-owned firms (La Porta et al., 1999; Shleifer & Vishny, 1994). The potential agency problem in state-owned listed companies is that managers may not run the company as intended by politicians, and the achievement of political objectives might be endangered. Furthermore, agency theory suggests that financiers, such as shareholders, have difficulties in assuring the spending of their funds by management (Shleifer & Vishny, 1997). Thus, politicians might have an interest in applying risk management and an effective internal control system as part of a high-quality corporate governance structure in order to find out whether the funds have been used as intended (Carey et al., 2013).

The Organization for Economic Co-operation and Development's ([OECD's], 2004) *Principles of Corporate Governance* introduces internal audit as an important part of good corporate governance. These principles aim to develop professional and ethical behavior in order to stabilize financial markets and economic growth. Several member countries have introduced their own policies for steering the activities of state-owned companies. Among other countries, the Finnish Prime Minister's Office (2011) has published a state ownership policy for the daily steering activities of state-owned companies. The policy outlines that state-owned companies are expected to be familiar with both domestic and foreign corporate governance codes. In addition, the policy makes it clear that state-owned companies are expected to comply with the best practices of corporate governance as presented by the codes. Thus, the board or its audit committee might signal to the government owner that it pursues to comply with the best practices of corporate governance by using internal audit. On the other hand, the state might pursue appointing a representative to the board of directors and affect the use of internal audit through that board member.

Both the *OECD Principles of Corporate Governance* (OECD, 2004) and the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010) introduce internal audit as an important part of good corporate governance. Therefore, we expect that state ownership has a positive effect on the voluntary use of internal audit. This leads to the following hypothesis:

**H2.** *If the state is an owner of a listed company, there is a higher probability that the firm uses internal audit.*

### 3.3 | Dispersion of ownership

As the investor base of a firm grows, the separation of ownership and control increases (Carey et al., 2013). Consequently, there are considered to be more complicated traditional agency conflicts in entities with larger owner bases (Carey et al., 2013; Collier & Gregory, 1999). In companies with many investors, owners are often smaller and poorly informed of their control rights (Shleifer & Vishny, 1997). Therefore, dispersion of ownership—and the separation of ownership and control this can create—might create a demand for audit (Carey et al., 2013).

The prior literature states that dispersed ownership commits shareholders to lower levels of monitoring and control (Burkart et al., 1997). An internal audit might be one solution to guarantee the shareholders' interests in companies with larger owner bases, by reducing agency conflicts between managers and minor shareholders (Adams, 1994; Carey et al., 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Corporate governance researchers have realized that, in addition to the traditional depiction of the agency model, this theory has other implications (La Porta et al., 1998; Young, Peng, Ahlstrom, Bruton, & Jiang, 2008). The principal–principal theory suggests that conflicts of interest might exist between different sets of principals, such as controlling shareholders and minority shareholders (Dharwadkar, George, & Brandes, 2000; Young et al., 2008). These conflicting interests between owners with various identities and backgrounds might occur as they try to maximize the value of their investment (Davis et al., 1997). Thus, an internal audit might also be established in order to mitigate information asymmetries between different owners. Furthermore, it must be noted that several smaller blockholders might work together and enhance their control, as information asymmetries exist between different groups of owners (Connelly et al., 2010). The possible collaboration between smaller blockholders might exist to the extent to which their interests are aligned (Connelly et al., 2010). This is to be recognized, as the prior literature suggests that the presence of several smaller blockholders is actually more common than the presence of a single majority blockholder (Maury & Pajuste, 2005). In this study, the dispersion of ownership is measured by the total number of shareholders. This paper addresses the discussion of ownership dispersion and the separation of ownership and control by testing the total number of shareholders in relation to internal audit. We expect dispersed ownership to be positively associated with the use of internal audit. The following hypothesis is therefore tested:

**H3.** *The more dispersed the ownership structure, the higher the probability that a firm uses internal audit.*

### 3.4 | Influence of a single powerful shareholder

In the prior ownership literature, voting rights in firms, and especially the voting rights of the principal shareholders, are acknowledged as a determinant of corporate behavior and performance (La Porta et al., 1999; Thomsen & Pedersen, 2000). In addition, the existing governance literature argues that large shareholders have a central role in corporate governance (La Porta et al., 1999; Shleifer & Vishny, 1986, 1997). Large shareholders are further introduced as active decision-makers in corporate governance issues (La Porta et al., 1999; Connelly et al., 2010). Ownership concentration among large shareholders is also considered a governance mechanism as such (Kim et al., 2007).

The Finnish Limited Liability Companies Act (624/2006) is based on strong principles and promotes a strong ownership role. One of the main principles is that of majority rule, which states that decisions are based on the majority vote. Strong shareholders also have other rights in listed firms in Finland. According to the Finnish Limited Liability Companies Act, shareholders owning no less than 10% of the company's shares have particular rights, such as demanding an extraordinary general meeting to be called to address a specific issue, demanding a minority dividend to be distributed, bringing an action

against the company's directors or another shareholder, and proposing that a special audit be carried out. Taking on board these arguments, NASDAQ OMX Helsinki provides a suitable environment to examine a single powerful shareholder's influence on firm behavior, such as the voluntary use of internal audit.

Prior studies suggest that ownership concentration can be seen as a substitute for other control devices and decrease the need for corporate governance mechanisms, and this situation is especially found in European social democracies pressing firms to favor employment instead of invested capital (Roe, 2003; Bozec & Bozec, 2007). Furthermore, the substitution effect argument suggests that a powerful controlling shareholder increases monitoring by owners and consequently decreases the benefits of other governance mechanisms (Bozec & Bozec, 2007), in which internal audit function is suggested to be an important element by previous studies (Carcello et al., 2005; Goodwin, 2004; Paape et al., 2003; Sarens, 2009). In addition, the existing literature has examined relations between ownership concentration and other corporate governance mechanisms, such as board independence (Kim et al., 2007), and board turnover (Franks & Mayer, 2001). Kim et al. (2007) present a negative relation between higher ownership concentration and independent members of the board. Other findings also state that concentrated ownership or the existence of large blockholders increase direct monitoring of, and interference in management by, the shareholders (Burkart et al., 1997; Connelly et al., 2010). Blockholders are also suggested to have incentives to enjoy benefits not shared with minority shareholders (Connelly et al., 2010). These findings suggest that a high ownership concentration might decrease the need for or interest in an improved internal control system, and accordingly the emphasis on using internal audit when the owner's observability of the management's actions increases; see Carey et al. (2000), Collier and Gregory (1999), Collis et al. (2004), and DeFond (1992). We therefore explore the effects of a single powerful shareholder on the use of internal audit. In this study, the voting power of the largest single shareholder describes the concentration of ownership. This variable is based on the prior literature (Bozec & Bozec, 2007; Kinkki, 2008; Thomsen & Pedersen, 2000). Despite arguments suggesting that a dominant shareholder might have greater incentive to implement good corporate controls, we draw on evidence from previous studies (Bozec & Bozec, 2007; Kim et al., 2007; Roe, 2003) and expect concentration of ownership to be negatively associated with the use of internal audit. This leads to the following hypothesis:

**H4.** *The stronger the voting power of the largest shareholder, the lower the probability that a firm uses internal audit.*

The hypotheses of the potential ownership structure-related determinants affecting the use of internal audit are presented in Table 1.

## 4 | EMPIRICAL ANALYSES

### 4.1 | sample selection

Our statistical analyses are based on an original sample of 121 firms listed on the NASDAQ OMX Helsinki in 2012. The original sample

**TABLE 1** Expected logistic regression results

Variable	Variable type	Expected sign
PROFIT	Control	+
SOLV	Control	+
LIQUID	Control	+
GROWTH	Control	+
SIZE	Control	+
GENDER	Control	?
AUDITCOM	Control	+
INDEP	Control	+
COMPL	Control	+
DAYS	Control	+
INDUSTRIALS	Control	?
CONSGOODS	Control	?
TECHNOLOGY	Control	?
CONSSERVICES	Control	?
BASICMATER	Control	?
FINANCIALS	Control	?
OTHERS	Control	?
MAJOR	Independent	–
STATE	Independent	+
FOREIGN	Independent	+
DISPER	Independent	+

was reduced by 14 firms. Four banks and one insurance company were excluded because their financial indicators were not comparable to the other sample firms. The banks and the insurance company did not provide current ratio information in their financial statements. Nine firms were further excluded to eliminate incomplete information. Three of these did not report the return on equity ratio and three others did not report the current ratio in their financial statements. Two of the excluded firms were registered in Sweden and reported according to Swedish legislation. One excluded firm did not report the number of independent members on the board. As a result, the final sample consisted of 107 firms. The dataset was collected from multiple sources. First, we used corporate governance statements to draw out information on the use of internal audit, and the composition of the boards of directors and audit committees. Second, the financial indicators of solvency, liquidity, and profitability were collected from the financial statements of the firms. Information on personnel was also collected by the authors from the firms' financial statements. Third, we drew some ready-calculated financial indicators concerning revenues generated by foreign operations from the databases of Balance Consulting Oy, which is a local private financial data service provider. The growth information, measured by change in revenues, was also drawn from the databases of Balance Consulting Oy. Fourth, the number of days that a firm had been publicly listed on NASDAQ OMX Helsinki was gathered from the Finnish online newspaper Kauppalehti.fi's database. The sources of the collected variables are presented in Table 2.

Fifth, we gathered the ownership structure data concerning major shareholders and the total number of shareholders from the investor pages of the sample firms. Sixth, we used the databases of



**TABLE 2** Sources of the collected data

Variable	Variable type	Data source
IAUDIT	Dependent	Corporate governance statement
PROFIT	Control	Financial statement
SOLV	Control	Financial statement
LIQUID	Control	Financial statement
GROWTH	Control	Balance Consulting's database
SIZE	Control	Financial statement
GENDER	Control	Corporate governance statement
AUDITCOM	Control	Corporate governance statement
INDEP	Control	Corporate governance statement
COMPL	Control	Balance Consulting's database
DAYS	Control	Kauppalehti.fi database
INDUSTRIALS	Control	NASDAQ Helsinki official website
CONSGOODS	Control	NASDAQ Helsinki official website
TECHNOLOGY	Control	NASDAQ Helsinki official website
CONSSERVICES	Control	NASDAQ Helsinki official website
BASICMATER	Control	NASDAQ Helsinki official website
FINANCIALS	Control	NASDAQ Helsinki official website
OTHERS	Control	NASDAQ Helsinki official website
MAJOR	Independent	Investor pages of a firm
STATE	Independent	Prime Minister's office Finland's website
FOREIGN	Independent	Euroclear Finland's database
DISPER	Independent	Investor pages of a firm

Euroclear Finland to complete the ownership data by drawing out ready-calculated information on foreign ownership. Seventh, the industry sector root code information was collected from NASDAQ Helsinki's official website. Finally, we collected information on state ownership from the website of the Ownership Steering Department of the Finnish Prime Minister's Office. We checked the collected data manually for completeness and accuracy. In addition, the corporate governance statements and financial statements used for data gathering were audited by the authorized public accountants of the listed companies.

## 4.2 | Model specification

Since the dependent variable (IAUDIT) is a binary variable, we chose to estimate the following logit regression model to examine the effects of determinants of the voluntary use of internal audit:

$$\begin{aligned}
 \text{IAUDIT} = & b_0 + b_1\text{PROFIT} + b_2\text{SOLV} + b_3\text{LIQUID} + b_4\text{GROWTH} \\
 & + b_5\text{SIZE} + b_6\text{GENDER} + b_7\text{AUDITCOM} + b_8\text{INDEP} \\
 & + b_9\text{COMPL} + b_{10}\text{DAYS} + b_{11}\text{MAJOR} + b_{12}\text{STATE} \\
 & + b_{13}\text{FOREIGN} + b_{14}\text{DISPER} + e
 \end{aligned} \quad (1)$$

where

IAUDIT = 1 if a firm uses internal audit by establishing its own internal audit function or purchasing internal audit services from an external service provider, otherwise IAUDIT = 0;

PROFIT is the profitability—that is, return on equity measured as net income divided by shareholders' equity;

SOLV is the solvency—that is, equity ratio measured as total equity divided by total assets;

LIQUID is the liquidity—that is, current ratio measured as current assets divided by current liabilities;

GROWTH is the change in revenues (percent) from financial year 2011 to financial year 2012;

SIZE is the logarithm of firms' total personnel;

GENDER = 1 if a board has a female member, otherwise GENDER = 0 (all boards had at least one male member);

AUDITCOM = 1 if a firm has an audit committee, otherwise AUDITCOM = 0;

INDEP is the share of independent members on the board of directors;

COMPL is the revenues generated by a firm's foreign operations in relation to total revenues;

DAYS is the number of days that a firm has been publicly listed on NASDAQ OMX Helsinki;

MAJOR is the share of ownership of the largest shareholder (0–100%);

STATE = 1 if the state is a shareholder of the firm, otherwise STATE = 0;

FOREIGN is the share of foreign shareholders out of total shareholders (0–100%);

DISPER is the logarithm of total number of shareholders.

IAUDIT, the dependent variable of the model indicates whether a firm uses internal audit. It received a value of 1 if the firm used internal audit, or 0 otherwise. A similar measure was used by Goodwin-Stewart and Kent (2006).

The model included four ownership-specific independent variables that were drawn from different data sources. First, it included the share of ownership of the largest shareholder (MAJOR), which reflects the influence of a single powerful shareholder. This was measured as the share of voting power of the largest shareholder (0–100%). The same measure has been used in prior literature (Bozec & Bozec, 2007; Kinkki, 2008; Thomsen & Pedersen, 2000). Information on the largest shareholder was drawn from the firms' investor pages. Second, the model included a state ownership variable (STATE), which indicated whether the Finnish government has an ownership stake in the sample firm. This was measured as a binary variable based on existing literature (Lu, Thangavelu, & Hu, 2016; Rugman, 1983). It had a value of 1 if the government was a shareholder of the firm, or 0 otherwise. The Finnish government has traditionally been rather active in owning firms with a strategic interest, such as energy producers, oil refiners, and aviation companies. In 2012, it had holdings in 15 such firms that were listed on NASDAQ OMX Helsinki. Third, the dispersion of ownership was measured as a logarithm of the total number of shareholders (DISPER). A similar measure of dispersion has been used in past research literature (Collier, 1993; Cooke, 1989; Lloyd, Jahera, & Page, 1985; Rozeff, 1982). Fourth, the model included a variable that measured the effect of foreign ownership (FOREIGN) on the likelihood

of using internal audit. This was measured as the share of foreign shareholders out of total shareholders (0–100%).

The model also included a group of control variables. The prior literature has suggested that financial performance might have an impact on the ability of firms to invest in internal audit (Carcello et al., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). That is to say, good financial performance might increase the likelihood of firms investing in internal audit. Given this argument, we controlled for the financial performance of firms in the model on three fundamental levels (Altman, 1968): (i) we formulated a variable of profitability (PROFIT), which was measured as the operating profit margin of the firms; (ii) we constructed a variable of liquidity (LIQUID), which was measured as the current ratio of the firms; and (iii) we formulated a variable of solvency (SOLV), measured as the equity ratio. The financial performance information was drawn from the financial statements of the firms. In addition to financial performance, a number of other control variables were included in the model. The prior research indicates that organizational complexity might lead to greater decentralization and a greater demand for monitoring (Carcello et al., 2005), causing pressure on firms to use internal audit. It was therefore controlled in this study as well. The prior internal audit literature has identified several company characteristics that reflect organizational complexity and greater decentralization, such as proportion of foreign subsidiaries, number of subsidiaries, or number of business segments (Carcello et al., 2005). We chose the ratio between the revenues of foreign operations and total revenues as a measure of complexity (COMPL), owing to data availability. A similar measure has been used in past research literature (Desender et al., 2013). It was expected to be positively related to the use of internal audit.

Prior studies have also suggested that firm size is an important determinant of the use of internal audit (Goodwin-Stewart & Kent, 2006), and the existence of an internal audit department (Wallace & Kreutzfeldt, 1991) and internal audit budgets (Carcello et al., 2005; Anderson et al., 2012); large firms are more likely to use internal audit, for example. This was therefore controlled in the model. Prior studies have introduced proxies of size such as total assets (Anderson et al., 2012; Carcello et al., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006) or total revenues (Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Nevertheless, the professional literature states that the use of internal audit is importantly related to number of employees, among other factors (Securities Market Association, 2010, p. 24). There is also evidence that the internal audit effectiveness literature suggests that the ratio between the number of internal auditors and the number of total employees in a company is a significant determinant of internal audit effectiveness (Arena & Azzone, 2009). We therefore constructed an employee-related size variable (SIZE), which was measured as a logarithm of the number of total personnel. This is a well-established measure that has been used in a number of prior studies (Aldrich & Auster, 1986; Andres & Theissen, 2008; Arnegger et al., 2014; Beck et al., 2005; Connell, 2001; Hu, 2003; Shalit & Sankar, 1977). It is also generally used for statistical purposes to classify firms based on their size; for example, statistical offices across Europe use it to determine firm size (Eurostat, 2017). However, it must be noted that the robustness of our model is sensitive to the size proxy.

It has been suggested that the existence of an audit committee and an independent board chair are associated with the use of

internal audit (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). Prior research suggests that the existence of an audit committee demonstrates a demand for internal audit quality (Abbott, Parker, Peters, & Rama, 2007), and that director independence is related to an effective monitoring environment (Adams & Ferreira, 2009; Carcello & Neal, 2000). We formulated a binary variable to measure whether a firm had an audit committee (AUDITCOM). It had a value of 1 if the firm had a committee, or 0 otherwise. This was expected to be positively associated with the use of internal audit. Furthermore, we formed a variable to measure the independence of board members (INDEP), which was measured as the share of independent members on the board of directors. A high share was also expected to have a positive effect on the likelihood that a firm used internal audit. We also controlled for whether the fact that a board has both genders represented has an impact on the use of internal audit. Prior research suggests that board-level gender diversity improves governance and monitoring over a homogeneous board (Abbott, Parker, & Presley, 2012b). However, we did not have any expectations about the relation between board gender diversity and use of internal audit. The establishment of an audit committee, having independent members on the board, and having both genders represented on the board are all recommended by the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010).

We also controlled for the number of days a firm has been listed on the stock exchange. It was expected that a long history increases the likelihood that a firm uses internal audit. Finally, the existing literature suggests that industry-specific determinants are associated with the existence of an internal audit function (Goodwin & Kent, 2004; Wallace & Kreutzfeldt, 1991) and internal audit budgets (Carcello et al., 2005). Drawing on these findings, we classified the firms into seven groups according to NASDAQ Helsinki's sector root codes. The sectors examined in this study are industrials, consumer goods, technology, consumer services, basic materials, financials, and, due to the low number of observations, "others," including oil and gas, health care, telecommunications, and utilities.<sup>1</sup> We also collected information on external audit service providers in order to control for Big 4 companies. The Big 4 variable had to be excluded from the regression model due to the fact that all except two of the companies in our model had a Big 4 company as an external auditor. Correlations of the variables are presented in Table 3.

## 5 | RESULTS

Table 4 presents the descriptive statistics for the variables used in the regression model. It shows that as many as 41.1% of the sample firms had used internal audit (IAUDIT).<sup>2</sup> Furthermore, 59.9% of the sample firms had decided not to use internal audit. The sample firms explained the reasons for not using internal audit in their corporate governance statements, as suggested by the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010). Company size, stage of development and operational scope of the company, and purchasing of larger external audit services, among others, were presented as reasons for not implementing internal audit. Our figure is relatively close to previous findings on the voluntary use of

TABLE 3 Pearson correlation coefficients

	IAUDIT	PROFIT	SOLV	LIQUID	GROWTH	SIZE	GENDER	AUDITCOM	INDEP	COMPL	DAYS	MAJOR	STATE	FOREIGN	DISPER
IAUDIT	1.0000														
PROFIT	.2007*	1.0000													
SOLV	-.1322*	.4321*	1.0000												
LIQUID	-.1191*	.0403	.3608*	1.0000											
GROWTH	.0407	.3756*	.1470*	-.5428*	1.000										
SIZE	.5475*	.2888*	-.1399*	-.3135*	.2783*	1.0000									
GENDER	.2593*	.3261*	.0393	-.2412*	.2788*	.4647*	1.0000								
AUDITCOM	.4935*	.0937	-.0996	.0317	-.0796	.4968*	.2335*	1.0000							
INDEP	.1876*	.2779*	.0521	-.0874	.1350*	.3924*	.1789*	.3067*	1.0000						
COMPL	.2534*	.1761*	.1273*	-.0687	.2457*	.3152*	.1850*	.0995	.1438*	1.0000					
DAYS	-.0059	-.0488	.0345	.1151*	-.1298*	.0148	-.0763	-.1889*	-.1772*	-.0383	1.0000				
MAJOR	-.0724	-.0529	-.0025	.1669*	-.1337*	-.2137*	-.2044*	-.1166*	-.3907*	-.1177*	.1076*	1.0000			
STATE	.3869*	.0278	-.0948	-.0498	.0294	.2732*	.1616*	.3291*	.2784*	-.0445	-.1068*	.0137	1.0000		
FOREIGN	.3476*	-.2580*	-.1791*	.0672	-.2055*	.2194*	.1087*	.2789*	-.0742	.1064*	.0387	-.0842	.1932*	1.0000	
DISPER	.5181*	.0253	-.0093	-.0322	-.0340	.6319*	.3485*	.5326*	.4293*	.2071*	-.0408	-.2025*	.4176*	.3311*	1.0000

\* $p < .1$ .

internal audit. Based on their Australian sample, Goodwin-Stewart and Kent (2006) found that 34.1% of firms voluntarily used internal audit.

In the following we summarize the descriptive statistics for the independent variables used in the model. The share of foreign ownership in the sample firms was 19.1% on average, ranging from 0.01 to 90.8% (FOREIGN). The proxy for ownership dispersion received a value of 3.9, which indicates that the sample firms had 17,691 shareholders on average (DISPER). As normal values, the range of number of shareholders was 247 to 224,204. The descriptive statistics further indicate that 12.2% of the sample firms were partly owned by the state (STATE). The Finnish government has, among its financial interests, invested in firms with a special strategic interest, such as energy producers, oil refiners, and aviation companies. In 2012, the Finnish government had holdings in 15 such firms listed on NASDAQ OMX Helsinki. Table 4 also shows that, on average, the voting power of the largest shareholder in the sample firms was 26.0% (MAJOR). This value ranged from 2.1 to 78.9%. The correlations are presented in Table 3.

Table 5 presents the logistic regression results. The area under the ROC curve for the logistic regression model is 0.9531. Table 6 presents the logistic regression results of a separated model with only the independent variables, and Table 7 presents the logistic regression results of a separated model with only the control variables. The results indicate that ownership structure matters when it comes to the use of internal audit. Three out of four ownership-related determinants appeared to be statistically significant. First, DISPER received a positive and statistically significant coefficient ( $p < .05$ ), indicating that the more shareholders the firm has the more likely it is to use internal audit; in other words, dispersed ownership seems to increase the likelihood that a firm uses internal audit. This result is in line with our hypothesis stating that dispersed ownership might increase the need for internal audit as the separation of ownership and control increases. Second, as expected, FOREIGN also received a positive and significant coefficient ( $p < .05$ ). This suggests that a high share of foreign ownership seems to increase the probability that a firm uses internal audit on voluntary basis. The result matches our hypothesis. Third, as hypothesized, STATE also had a statistically significant positive coefficient ( $p < .05$ ). This indicates that state ownership increases the probability that a firm uses internal audit. The result is in line with national and international policies suggesting that state-owned companies are expected to comply with the best practices of corporate governance. MAJOR received an insignificant coefficient, so the voting power of a major individual shareholder does not seem to have any significant impact on the use of internal audit. In addition, our model included a number of control variables, and many of them received statistically significant coefficients.

As expected, SIZE received a positive and statistically significant coefficient ( $p < .05$ ).<sup>3</sup> The result is in line with the prior literature (Carcello et al., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). However, it should be noted that this study used a logarithm of the total number of employees as a proxy of size. With alternative proxies of size, total assets or total revenues, the ownership determinants did not receive statistically significant coefficients. As expected, COMPL had a positive and significant coefficient ( $p < .05$ ).

**TABLE 4** Descriptive statistics

Variable	Obs.	Mean	Std. dev.	Min.	Max.
IAUDIT	107	.4112	.4943	.0000	1.0000
PROFIT	107	−5.4344	121.19	−985.85	580.80
SOLV	107	44.960	19.875	−64.000	93.800
LIQUID	107	1.8368	4.2842	0.0800	44.340
GROWTH	107	0.9953	25.503	−149.9	89.7
SIZE*	107	3.0663	0.8454	0.0000	4.5852
GENDER	107	.8411	.3673	.0000	1.0000
AUDITCOM	107	.5607	.4986	.0000	1.0000
INDEP	107	.7177	.2251	.0000	1.0000
COMPL	107	44.582	37.706	0.0000	99.800
DAYS	107	6,246.8	3,025.2	1,011.0	25,811.0
MAJOR	107	25.987	18.043	2.0800	78.900
STATE	107	.1215	.3282	.0000	1.0000
FOREIGN	107	19.068	21.848	0.0100	90.770
DISPER**	107	3.8637	0.6009	2.3927	5.3506
*SIZE (normal values)	107	4,406.5	7,232.6	1.0000	38,477
**DISPER (normal values)	107	17,691	29,527	247	22,4204
		Yes (%)	No (%)		
INDUSTRIALS		39	61		
CONSGOODS		13	87		
TECHNOLOGY		16	84		
CONSSERVICES		8	92		
BASICMATER		8	92		
FINANCIALS		8	92		
OTHERS		8	92		

**TABLE 5** Logistic regression results

Variable	Variable type	Expected sign	Coefficients	z-value	p-value
PROFIT	Control	+	0.040	1.44	.075*
SOLV	Control	+	0.030	0.79	.215
LIQUID	Control	+	−1.872	−2.48	.007***
GROWTH	Control	+	−0.0449	−1.53	.063*
SIZE	Control	+	2.300	1.87	.031**
GENDER	Control	?	−2.406	−1.66	.048**
AUDITCOM	Control	+	−1.142	−1.09	.138
INDEP	Control	+	−1.738	−0.72	.236
COMPL	Control	+	0.023	1.97	.025**
DAYS	Control	+	−0.000	−0.85	.198
MAJOR	Independent	−	0.012	0.40	.345
STATE	Independent	+	3.290	1.72	.043**
FOREIGN	Independent	+	0.040	1.69	.046**
DISPER	Independent	+	2.757	2.15	.016**
Number of obs					107
Pseudo R <sup>2</sup>					.604
Log likelihood					−28.709

\* $p < .1$ ,\*\* $p < .05$ ,\*\*\* $p < .01$ ; p-values are one-tailed.

The more complex the organization's structure is, the more control it tends to require. Identical results have been found in prior studies (Carcello et al., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). GENDER received

a negative and also statistically significant coefficient ( $p < .05$ ), although we had no expectations on this. Nevertheless, the result suggests that if a firm's board has both female and male directors it is more

**TABLE 6** Logistic regression results, independent variables only

Variable	Variable type	Expected sign	Coefficients	z-value	p-value
MAJOR	Independent	–	0.003	0.26	.398
STATE	Independent	+	1.961	1.74	.041**
FOREIGN	Independent	+	0.021	1.97	.025**
DISPER	Independent	+	1.994	3.52	.000***
Number of obs					107
Pseudo R <sup>2</sup>					.293
Log likelihood					–51.221

\* $p < .1$ ,\*\* $p < .05$ ,\*\*\* $p < .01$ ;  $p$ -values are one-tailed.**TABLE 7** Logistic regression results, control variables only

Variable	Variable type	Expected sign	Coefficients	z-value	p-value
PROFIT	Control	+	0.036	1.88	.030**
SOLV	Control	+	–0.006	–0.19	.423
LIQUID	Control	+	–0.946	–1.72	.043**
GROWTH	Control	+	–0.027	–1.38	.084*
SIZE	Control	+	1.677	2.96	.002***
GENDER	Control	?	–0.304	–0.32	.376
AUDITCOM	Control	+	0.838	1.28	.101
INDEP	Control	+	0.272	0.19	.426
COMPL	Control	+	0.118	1.46	.073*
DAYS	Control	+	0.000	0.15	.441
Number of obs					107
Pseudo R <sup>2</sup>					.408
Log likelihood					–42.937

\* $p < .1$ ,\*\* $p < .05$ ,\*\*\* $p < .01$ ;  $p$ -values are one-tailed.

probable that the firm does not use internal audit. In contrast to our expectation, LIQUID received a negative and significant coefficient ( $p < .001$ ), so the results seem to indicate that poor liquidity tends to increase the likelihood of the use of internal audit. GROWTH also received a negative and significant coefficient ( $p < .1$ ), in contrast to our expectation. The results of this study suggest that lower growth rates of total revenues seem to increase the likelihood of the voluntary use of internal audit. As expected, PROFIT had a positive and statistically significant coefficient ( $p < .1$ ). So, the logistic regression results of this study seem to indicate that if a firm is more profitable it is more probable that the firm has voluntarily used internal audit. All of the other control variables received statistically insignificant coefficients.

## 6 | CONCLUSIONS AND DISCUSSION

The importance of the role of internal audit in good corporate governance is widely recognized. However, despite the potential benefits and suggestions from regulators, less than half of the firms examined seem to have voluntarily used internal audit. We further noted that while there are a few studies that have investigated the determinants

of internal audit, the effects of ownership structure on the use of internal audit have remained quite unexplored. This was considered a significant research gap, considering that prior research has indicated that ownership structure tends to shape the behavior of firms (Bozec & Bozec, 2007; Dogan & Smyth, 2002; La Porta et al., 2000; Prevost et al., 2002; Rediker & Seth, 1995). The ownership determinants examined in this study include foreign ownership, state ownership, dispersion of ownership, and the influence of a single powerful shareholder.

From a research perspective, five important conclusions can be drawn based on the statistical analyses of this study. First, the ownership structure in general seems to affect the use of internal audit. According to our analysis, three out of four ownership-related determinants are statistically significant, which indicates that ownership structure is related to the voluntary use of internal audit. The results of this study are in line with prior literature suggesting that ownership structure does affect corporate governance (Bozec & Bozec, 2007; Desender et al., 2013; Shleifer & Vishny, 1997). Second, as hypothesized, state ownership increases the likelihood that a firm uses internal audit. This finding has a solid theoretical basis, as several prior studies have noted that state ownership is a crucial factor affecting a firm's behavior (Connelly et al., 2010; Enns-Jedenastik, 2014; La Porta et al., 1999; Shleifer & Vishny, 1994). Furthermore, prior literature suggests that politicians might have an interest in using internal audit as part of a high-quality corporate governance system in order to find out whether the funds have been used as intended (Carey et al., 2013). Third, as we hypothesized, our results indicate that the more dispersed the ownership structure is the more likely it is that the firm uses internal audit. The dispersion of ownership was measured by the total number of shareholders. This finding has a solid theoretical basis; it is believed that internal audit might be one solution to guarantee shareholders' interests in firms with dispersed owner bases by reducing the information asymmetry between managers and minor shareholders (Adams, 1994; Carey et al., 2000; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). However, it must be noted that, to the extent to which their interests are aligned, several smaller blockholders might work together and enhance their control, as information asymmetries exist between different groups of owners (Connelly et al., 2010). This is to be recognized when interpreting the effects of dispersed ownership on the use of internal audit. Fourth, as hypothesized, we discovered that a high share of foreign ownership increases the likelihood of the use of internal audit. This finding is in line with suggestions that foreign

investors avoid investing in companies with poor governance (Leuz et al., 2010). On the other hand, investors such as foreigners or the state might be willing to affect the use of internal audit after the investment decision. As suggested by the prior corporate governance literature, this must be recognized when interpreting the results of this study (Brown et al., 2011). Finally, our analysis does not support the theory that powerful, concentrated shareholders might decrease the emphasis on using internal audit when the owner's observability of management increases; see Carey et al. (2000), Collier & Gregory (1999), Collis et al. (2004), and DeFond (1992). However, we suggest further examination of this hypothesis in different market settings.

The results of this study indicate an association between the size of the firm and the use of internal audit. The result is in line with prior literature (Wallace & Kreutzfeldt, 1991; Carcello et al., 2005; Goodwin-Stewart & Kent, 2006). As suggested in existing literature, in light of the findings of this study it can be speculated that smaller firms might not regard internal audit as being cost effective (Goodwin-Stewart & Kent, 2006). However, as an important limitation, it should be noted that the robustness of our model is sensitive to the size proxy, total number of employees. In addition to firm size, other organizational characteristics should be recognized when examining the potential determinants of the voluntary use of internal audit. Consistent with prior studies, we found an association between the complexity of the organization's structure and the use of internal audit (Carcello et al., 2005; Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Our results indicate that more complex organizations seem to require more control in the form of internal audit.

From a practice perspective, the results provide regulators, management, boards, and investors with a comprehensive outlook on the voluntary use of internal audit in listed companies. The results of this study might be useful for market regulators that are considering making internal audit mandatory. This paper provides useful information on determinants affecting firms' decisions to voluntarily use internal audit and widens the discussion to ownership determinants. Thus, management and boards can obtain useful information from the results of this study when making decisions on whether to use internal audit. Our results suggest that certain types of investors, such as foreigners, tend to be shareholders in companies that use internal audit. Moreover, higher foreign ownership seems to increase the likelihood that a firm decides to use internal audit. This might be due to the prior findings stating that foreign owners export good corporate governance (Aggarwal et al., 2011). Internal audit might also help a company in attracting new foreign shareholders, as they might be more willing to invest in companies with internal audit. Furthermore, officers preparing and implementing governmental ownership policies can benefit from the results of this study, as they suggest that state ownership seems to increase the likelihood that a company uses internal audit. The result suggests that state owners seem to implement internal audit in firms they invest in. This result is in line with OECD (2004) and the state ownership policy guidelines of the Finnish Prime Minister's Office (2011), suggesting that state-owned companies comply with the best practices of corporate governance. Furthermore, the *Finnish Corporate Governance Code* (Securities Market Association, 2010) also introduces internal audit as an essential part of good corporate governance. Thus, state-owned companies listed on NASDAQ OMX

Helsinki seem to comply with the best practices of corporate governance. From the investors' point of view, investors such as foreigners and minor investors might gain useful information from the results of this study when selecting potential investment targets, as this study suggests that these different types of investors tend to prefer companies which use internal audit. In addition, the results of this study provide useful information for internal audit practitioners, as our results indicate that, despite the potential benefits, less than half of the sample firms voluntarily used internal audit. In light of these findings, it can be speculated as to whether the internal audit is really seen as a crucial part of high-quality corporate governance systems, as suggested by corporate governance regulation.

Some further limitations to this study should be noted. Despite it being rather comprehensive, our data were based on a single year and included firms listed on a single market. We believe that a larger multiyear dataset might bring useful new information into the evolving research field of examining the determinants affecting the voluntary use of internal audit. We also encourage researchers to further examine these phenomena on larger stock exchanges and in different countries with various corporate governance systems. This paper contributes to the internal audit research field by introducing four dimensions of company ownership structure. However, new aspects of ownership structure are needed in order to build a deeper understanding of internal audit determinants. Among the possible variables to consider are management ownership, board ownership, and institutional ownership. Furthermore, some of the variables used in the model might not be good proxies for the determinants measured. In particular, in contrast to previous studies exploring the voluntary use of internal audit (Goodwin-Stewart & Kent, 2006), this study relied on prior studies using total number of employees as a measure of firm size (Aldrich & Auster, 1986; Andres & Theissen, 2008; Arnegger et al., 2014; Beck et al., 2005; Connell, 2001; Hu, 2003; Shalit & Sankar, 1977). However, when using total assets or total revenues as a proxy of firm size, the ownership determinants did not receive statistically significant coefficients. Thus, it can be speculated as to what the actual effects of ownership structure are on the voluntary use of internal audit. On the other hand, it also creates interesting possibilities for further research examining the effects of ownership structure on the voluntary use of internal audit. Additional research using a refined model and variables is needed to fully understand the effect of a firm's ownership structure on using internal audit. Furthermore, this study has not addressed the question of whether the use of internal audit is a possible reason for the investment decision or follows the investment decision of a certain type of investor. As suggested in the prior literature, we must also note the possibility of endogeneity when interpreting the results of this study (Antle et al., 2006; Brown et al., 2011; Larcker & Rusticus, 2010). The results of this study can be interpreted in different ways. The shareholder structure might affect the voluntary use of internal audit, or the specific types of shareholder might invest in companies with internal audit.

## ACKNOWLEDGEMENTS

We would like to thank The Finnish Foundation for Share Promotion and The Foundation for Economic Education for financial support

during this study. In developing the ideas presented in this study, we have received helpful input from Mikko Lilja, Lasse Oulasvirta, and Jari Vainiomäki. We also express our gratitude to the two anonymous reviewers for their comments.

## ENDNOTES

- <sup>1</sup> The utilities sector was found by Carcello et al. (2010) to be positively related to internal audit budgets. However, owing to the fact that there was only one firm representing the utilities sector in our analysis, the sector was included in the "others" group.
- <sup>2</sup> A total of 44 of the firms in our sample used internal audit. Nine of these firms had purchased internal audit services from external service providers, and 35 firms had their own internal audit function.
- <sup>3</sup> In this study, a logarithm of the total number of employees was used as a proxy of size. The results were affected when a natural logarithm of total assets or natural logarithm of total revenues was used as an alternative proxy of size. With these alternative proxies of size, the ownership determinants did not receive statistically significant coefficients. The correlations between the logarithm of total revenues or total assets and three out of four ownership determinants (state ownership, foreign ownership, and dispersion of ownership) were significant at the <0.1 level.

## ORCID

Jaakko Rönkkö  <http://orcid.org/0000-0002-7997-0717>

## REFERENCES

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2007). Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. *The Accounting Review*, 82(4), 803–835.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 94–118.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Presley, T. J. (2012). Female board presence and the likelihood of financial restatement. *Accounting Horizons*, 26(4), 607–629.
- Abdel-Khalik, A. R. (1993). Why do private companies demand an audit? A case for organizational loss of control. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8(1), 31–52.
- Adams, M. B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8–12.
- Adams, R. B., & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), 291–309.
- Aggarwal, R., Erel, I., Ferreira, M., & Matos, P. (2011). Does governance travel around the world? Evidence from institutional investors. *Journal of Financial Economics*, 100(1), 154–181.
- Aldrich, H., & Auster, E. R. (1986). Even dwarfs started small: Liabilities of age and size and their strategic implications. *Research in Organizational Behavior*, 8, 165–198.
- Altman, E. I. (1968). Financial ratios, discriminant analysis, and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589–609.
- Anderson, D., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (1993). Auditing, directorships and the demand for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 69(12), 353–375.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167–191.
- Andres, C., & Theissen, E. (2008). Setting a fox to keep the geese – does the comply-or-explain principle work? *Journal of Corporate Finance*, 14, 289–301.
- Antle, R., Gordon, E., Narayanaamoorthy, G., & Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3), 235–266.
- Arena, M., & Azzone, G. (2007). Internal audit departments: Adoption and characteristics in Italian companies. *International Journal of Auditing*, 11, 91–114.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Arnegger, M., Hofmann, C., Pull, K., & Vetter, K. (2014). Firm size and board diversity. *Journal of Management & Governance*, 18(4), 1109–1135.
- Beck, T., Demircü-Kunt, A., & Maksimovic, V. (2005). Financial and legal constraints to growth: Does firm size matter? *The Journal of Finance*, 60(1), 137–177.
- Bozec, Y., & Bozec, R. (2007). Ownership concentration and corporate governance practices: Substitution or expropriation effects? *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24(3), 182–195.
- Brown, P., Beekes, W., & Verhoeven, P. (2011). Corporate governance, accounting and finance: A review. *Accounting and Finance*, 51, 96–172.
- Burkart, M., Gromb, D., & Panunzi, F. (1997). Large shareholders, monitoring, and the value of the firm. *The Quarterly Journal of Economics*, 112(3), 693–728.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453–467.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69–84.
- Carey, P., Simnett, R., & Tanewski, G. (2000). Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(Supplement), 37–51.
- Carey, P., Knechel, W. R., & Tanewski, G. (2013). Costs and benefits of mandatory auditing of for-profit private and not-for-profit companies in Australia. *Australian Accounting Review*, 23(1), 43–53.
- Chow, C. W. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *The Accounting Review*, 57(2), 272–291.
- Coates, J. C. (2010). The powerful and pervasive effects of ownership on M&A. Discussion paper no. 669, Harvard Law School.
- Collier, P. (1993). Factors affecting the formation of audit committees in major UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 23(91A), 421–430.
- Collier, P., & Gregory, A. (1999). Audit committee activity and agency costs. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 311–332.
- Collis, J., Jarvis, R., & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research*, 34(2), 87–100.
- Connell, J. (2001). Influence of firm size on organizational culture and employee morale. *Journal of Management Research*, 1(4), 221–232.
- Connolly, B. L., Hoskisson, R. E., Tihanyi, L., & Trevis Certo, S. (2010). Ownership as a form of corporate governance. *Journal of Management Studies*, 47(8), 1561–1589.
- Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies. *Accounting and Business Research*, 19(74), 113–124.
- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, 48, 543–559.
- Dahlquist, M., & Robertsson, G. (2001). Direct foreign ownership, institutional investors, and firm characteristics. *Journal of Financial Economics*, 59(3), 413–440.
- Davis, J. H., Schoorman, F. D., & Donaldson, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20–47.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11, 16–31.
- Desender, K. A., Aguilera, R. V., Crespi, R., & García-Cestona, M. (2013). When does ownership matter? Board characteristics and behavior. *Strategic Management Journal*, 34(7), 823–842.



- Dharwadkar, R., George, G., & Brandes, P. (2000). Privatization in emerging economies: A agency theory perspective. *Academy of Management Review*, 25(3), 650–659.
- Dogan, E., & Smyth, R. (2002). Board remuneration, company performance, and ownership concentration: Evidence from publicly listed Malaysian companies. *ASEAN Economic Bulletin*, 19(3), 319–347.
- Ege, M. S. (2015). Does internal audit function quality deter management misconduct? *The Accounting Review*, 90(2), 495–527.
- Enns-Jedenastik, L. (2014). Political control and managerial survival in state-owned enterprises. *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 27(1), 135–161.
- Ettredge, M., Simon, D., Smith, D., & Stone, M. (1994). Why do companies purchase timely quarterly reviews? *Journal of Accounting and Economics*, 18, 131–155.
- Eurostat. (2017). *Annual structural business statistics*. Retrieved from <http://ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/structural-business-statistics/sme> (accessed May 2017).
- Felix, W. L. Jr., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513–534.
- Finnish Prime Minister's Office. (2011). *Government resolution on state ownership policy*. Retrieved from [http://vnk.fi/documents/10616/1221497/Periaatepaetaoes03112011\\_eng.pdf/daf2cf64-ffea-4102-9c75-0803c227afef](http://vnk.fi/documents/10616/1221497/Periaatepaetaoes03112011_eng.pdf/daf2cf64-ffea-4102-9c75-0803c227afef) (accessed December 17, 2016).
- Franks, J., & Mayer, C. (2001). Ownership and control of German corporations. *The Review of Financial Studies*, 14(4), 943–977.
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640–650.
- Goodwin, J., & Kent, P. (2004). Factors affecting the voluntary use of internal audit. Working paper, Queensland University of Technology.
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81–101.
- Hex Plc, the Central Chamber of Commerce, & the Confederation of Finnish Industry and Employers. (2003). *Corporate governance recommendation for listed companies of 2003*. Retrieved from [http://www.ecgi.org/codes/documents/recommendation\\_fin.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/recommendation_fin.pdf) (accessed November 12, 2016).
- Hu, L. (2003). The hiring decisions and compensation structures of large firms. *Industrial and Labor Relations Review*, 56(4), 663–681.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kim, K. A., Kitsabunnarat-Chatjuthamard, P., & Nofsinger, J. R. (2007). Large shareholders, board independence, and minority shareholder rights: Evidence from Europe. *Journal of Corporate Finance*, 13(5), 859–880.
- Kinkki, S. (2008). Minority protection and dividend policy in Finland. *European Financial Management*, 14(3), 470–502.
- Knechel, W. R., Niemi, L., & Sundgren, S. (2008). Determinants of auditor choice: Evidence from a small client market. *International Journal of Auditing*, 12, 65–88.
- Kumpusalo, U. (1996). Sisäiset tarkastajat ry:n toiminnan painopistealueita vuosina 1956–1996 [The priority areas of IIA Finland in 1956–1996]. Sisäiset tarkastajat ry. Interna Revisorer rf. IIA—Finland 1956–1996. Sisäiset tarkastajat ry:n historiikki [The history of IIA Finland], Jyväskylä 1996.
- Kuuluvainen, A. (2016). 'Sisäinen tarkastus, yksi hyvän johtamis- ja hallintokulttuurin peruspilareista' [Internal Audit, One of the Cornerstones of Good Corporate Governance]. *Syynissä-magazine* 1/2016. IIA Finland.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (1998). Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106(6), 1113–1155.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., & Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, 54(2), 471–517.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. W. (2000). Agency problems and dividend policies around the world. *The Journal of Finance*, 55(1), 1–33.
- Larcker, D. F., & Rusticus, T. O. (2010). On the use of instrumental variables in accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 186–205.
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532–549.
- Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. (2003). Investor protection and earnings management: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505–527.
- Leuz, C., Lins, K. V., & Warnock, F. E. (2010). Do foreigners invest less in poorly governed firms? *The Review of Financial Studies*, 23(3), 3245–3285.
- Lloyd, W. P., Jahera, J. S. Jr., & Page, D. E. (1985). Agency costs and dividend payout ratios. *Quarterly Journal of Business & Economics*, 24(3), 19–29.
- Löytyniemi, T. (2011). *Valtio-omistus 2030 – mitä ja miksi? [State ownership in 2030 – what and why?]*. Porssisäätiö. Retrieved from [http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/05/Loytyniemi\\_nettipdf.pdf](http://www.porssisaatio.fi/wp-content/uploads/2012/05/Loytyniemi_nettipdf.pdf) (accessed January 5, 2016).
- Lu, D., Thangavelu, S. M., & Hu, Q. (2016). Causes of the non-performing loan piling-up the late 1990s: A research note. In S. Lin, & S. Song (Eds.), *The revival of private enterprise in China*. New York, NY: Routledge.
- Maury, B., & Pajuste, A. (2005). Multiple large shareholders and firm value. *Journal of Banking and Finance*, 29(7), 1813–1834.
- Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(2), 121–139.
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 771–782.
- New York Stock Exchange. (2016). *The New York Stock Exchange listed company manual*. Retrieved from <http://nysemanual.nyse.com/LCM/> (accessed November 6, 2016).
- Oikarinen, E. (2010). Foreign ownership of stocks and long-run interdependence between national housing and stock markets—evidence from Finnish data. *The Journal of Real Estate Financial and Economics*, 41(4), 486–509.
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2004). *OECD principles of corporate governance*. Paris: OECD. Retrieved from <http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>. accessed January 5, 2016.
- Paape, L., Scheffe, J., & Snoep, P. (2003). The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey. *International Journal of Auditing*, 7, 247–262.
- Perrini, F., Rossi, G., & Rovetta, B. (2008). Does ownership structure affect performance? Evidence from the Italian market. *Corporate Governance: An International Review*, 16(4), 312–325.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee? *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 187–206.
- Prevost, A. K., Rao, R. P., & Hossain, M. (2002). Board composition in New Zealand: An agency perspective. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29, 731–760.
- Rediker, K., & Seth, A. (1995). Boards of directors and substitution effects of alternative governance mechanisms. *Strategic Management Journal*, 16(2), 85–99.
- Roe, M. J. (2003). *Political determinants of corporate governance: Political context, corporate impact*. Oxford: Oxford University Press.
- Rozeff, M. S. (1982). Growth, beta and agency costs as determinants of dividend payout ratios. *Journal of Financial Research*, 5(3), 249–259.
- Rugman, A. M. (1983). The comparative performance of U.S. and European multinational enterprises, 1970–79. *Management International Review*, 23(2), 4–14.



- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13, 1–7.
- Securities Market Association. (2010). *Finnish corporate governance code 2010*. Retrieved from <http://cgfinland.fi/files/2012/01/finnish-cg-code-2010.pdf> (accessed January 5, 2016).
- Securities Market Association. (2015). *Finnish corporate governance code 2015*. Retrieved from <http://cgfinland.fi/files/2015/10/hallinnointikoodi-2015eng.pdf> (accessed January 5, 2016).
- Selarka, E. (2005). Ownership concentration and firm value. *Emerging Markets Finance and Trade*, 41(6), 83–108.
- Shalit, S. S., & Sankar, U. (1977). The measurement of firm size. *The Review of Economics and Statistics*, 59(3), 290–298.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1986). Large shareholders and corporate control. *Journal of Political Economy*, 94(3), 461–488.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1994). Politicians and firms. *The Quarterly Journal of Economics*, 109(4), 995–1025.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737–783.
- Slovin, M. B., & Sushka, M. E. (1993). Ownership concentration, corporate control activity, and firm value: Evidence from the death of inside blockholders. *The Journal of Finance*, XLVII(4), 1293–1321.
- Stulz, R. (2005). The limits of financial globalization. *The Journal of Finance*, 60(4), 1595–1638.
- Tauringana, V., & Clarke, S. (2000). The demand for external auditing: Managerial share ownership, size, gearing and liquidity influences. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 160–168.
- The Institute of Internal Auditors. (1999). *Definition of internal auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *International standards for the professional practice of internal auditing (standards)*. The Institute of Internal Auditors. Retrieved from <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf> (accessed January 5, 2016).
- The Institute of Internal Auditors Finland. (2016). IIA Finland in English. *The Institute of Internal Auditors Finland*. Retrieved from <https://theiia.fi/en/association/> (accessed November 12, 2016).
- Thomsen, S., & Pedersen, T. (2000). Ownership structure and economic performance in the largest European companies. *Strategic Management Journal*, 21(6), 689–705.
- Wallace, W. A., & Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7(2), 485–512.
- Young, M. N., Peng, M. W., Ahlstrom, D., Bruton, G. D., & Jiang, Y. (2008). Corporate governance in emerging economies: A review of the principal–principal perspective. *Journal of Management Studies*, 45(1), 196–220.
- Zingales, L. (1994). The value of the voting right: A study of the Milan stock exchange experience. *Review of Financial Studies*, 7(1), 125–148.

**Jaakko Rönkkö**, CIA, APA, CPFA, is a lecturer in internal auditing, external auditing, and internal control systems at the University of Tampere, Finland, where he is also preparing his PhD. He has 10 years of practical experience in auditing and internal auditing mainly with the Big 5 auditing firms. His primary research interests are in internal auditing, external auditing, and corporate governance.

**Mikko Paananen**, PhD, has 8 years of practical experience in auditing, internal auditing, and risk management with the Big 5 auditing firms. He holds a PhD from Lappeenranta University of Technology, Finland.

**Jarmo Vakkuri**, PhD, is a professor in public financial management program, at the University of Tampere, School of Management.

**How to cite this article:** Rönkkö J, Paananen M, Vakkuri J. Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure. *Int J Audit*. 2017;1–15. <https://doi.org/10.1111/ijau.12102>



# Julkaisu III

Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa

Jaakko Rönkkö & Mikko Lilja

*Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 44 (2016): 2, 27–43

<http://urn.fi/URN:NBN:fi:ELE-1775004>

Julkaisun käyttöön väitöskirjan osana on saatu kustantajan lupa



# Tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytykset kuntaorganisaatiossa

Jaakko Rönkkö ja Mikko Lilja

## Abstract:

Internal audit effectiveness in municipal organizations is understood as an ambiguous phenomenon. This study examines ambiguous internal audit effectiveness in municipal organizations by making a systematic literature review and analyzing the phenomenon from various perspectives. The most relevant stakeholders of municipality's internal audit function interpret internal audit effectiveness in different ways. This study complements existing literature by stating, that ambiguous internal audit effectiveness in municipal organization can be interpreted from several perspectives of relevant stakeholders, such as internal auditor, external auditor, senior officers, municipal board, audit committee and municipal council.

**Keywords:** internal audit effectiveness, municipality, ambiguity, stakeholder analysis

## Johdanto

Tuloksellisuuden käsite on ollut kuntaorganisaatioiden kehittämisessä vahvasti esillä jo 1980-luvun lopulta lähtien (Lumijärvi 2009, 9). Käsite onkin saanut lukemattomissa tutkimuksissa (ks. esim. Kanter & Brinkerhoff 1981; Kaplan & Norton 1996; Holzer & Kloby 2005) monenlaisia tulkintoja. Tuloksellisuus on käsitteenä vahvasti esillä myös kuntalain (410/2015) johtamisjärjestelmää koskevissa säädöksissä. Kuntalain mukaan kunnan konsernijohton vastuulla on koko kuntakonsernin tuloksellinen johtaminen ja toiminnan tuloksellisuus. Sisäinen valvonta ja riskienhallinta ovat olleet merkittävä osa kuntien johtamisjärjestelmää ja kuntalain säännösten uudistamisen myötä ne ovat nousseet yhä merkittävämpään rooliin kunnan johtamisessa. Sisäisellä valvonnalla viitataan kunnan sisäisiin menettely- ja toimintatapoihin, joilla varmistetaan talouden ja toiminnan laillisuus ja tuloksellisuus, varojen turvaaminen sekä oikeiden ja riittävien tietojen raportointi taloudesta ja toiminnasta. (HE 24/2012

vp.) Toiminnan tuloksellisuuden vaatimus voidaan näin ollen ulottaa koskemaan myös sisäistä valvontaa – kuuluhan se keskeisenä osana kunnan johtamisjärjestelmään. Sisäistä valvontaa voidaan vahvistaa perustamalla organisaatioon sisäinen tarkastus. Sisäisen tarkastuksen voidaan näin katsoa lukeutuvan sisäisen valvonnan viitekehykseen. Sisäisen tarkastuksen on lisäksi todettu olevan keskeinen osa hyvää hallintotapaa (Carcello et al., 2005; Goodwin, 2004; Paape et al., 2003; Sarens, 2009). Sisäisen tarkastuksen tarkoituksena on tuottaa organisaatiolle merkittävää lisäarvoa mm. tukemalla sisäisten kontrollien ja hallintoprosessien kehittämistä (IIA 1999; Sisäiset tarkastajat ry 2012). Tuloksellisuuden käsite kytkeytyy näin ollen läheisesti sisäisten tarkastajien tehtäväkenttään näiden arvioidessa kunnan toiminnan tuloksellisuutta. Tätä taustaa vasten tuloksellisuuden yhdistämistä sisäiseen tarkastukseen voidaan pitää perusteltuna.

Tuloksellisuuden käsitettä on aikaisemmissa kansainvälisissä tutkimuksissa peilattu myös sisäisen tarkastuksen toimintoon (Arena & Azzone

2009; IIA 2010; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Pääosa tutkimuksista tarkastelee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta yksityisen sektorin organisaatioissa. Sen sijaan kuntien sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta koskeva tutkimus on vasta kehitymässä. Kotimainen sisäistä tarkastusta käsittelevä tutkimus on niin ikään vasta alkutai-paleellaan. Moniulotteinen käsitelmärittely ja kattava tuloksellisuus-käsitteeseen kohdistuva muu tutkimus (ks. esim. Vakkuri 2009; Meklin 2009; Heuru 2003; Oulasvirta & Brännkärr 2001) antavat kuitenkin hedelmälliset lähtökohdat yhdistää kunnan sisäisen tarkastuksen toiminto tuloksellisuuden kehittämisen diskurssiin.

Kuntalainsäädännön muutos ja suomalaisten kuntaorganisaatioiden murros tekevät tutkimuksen aiheesta hyvin ajankohtaisen. Kuntien tuloksellinen johtaminen kytkeytyy läheisesti myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen, sillä sisäinen tarkastus on merkittävä osa kunnan johtamis- ja hallintojärjestelmää (ks. HE 24/2012 vp.). Sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen merkitys korostuvat kuntien toimintaympäristön ja organisaatorakenteiden monimutkaistuessa. Myös kuntien toiminnan tehostamistarpeet korostavat tarvetta tehokkaammalle johtamis- ja valvontajärjestelmälle. Lisäksi läpinäkyvyyden korostuminen asettaa omat tuloksellisuuspaineensa myös sisäisen tarkastuksen toiminnolle osana sisäistä valvontajärjestelmää. Tutkimukselle kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta vaikuttaisi olevan selkeä tarve. Tutkimuksen tulosten myötä on mahdollista tehdä myös hyödyllisiä käytännön johtopäätöksiä, sillä sisäisen tarkastuksen toiminnon on todettu tarvitsevan oman tuloksellisuutensa kehittämiseksi laajasti sekä kvantitatiivista että kvalitatiivista tietoa (MacRae & Van Gils 2014a, 50).

Tämän tutkimuksen tavoitteena on luoda käsitteellinen malli, joka selittää sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä kuntaorganisaatiossa. Tähän tavoitteeseen pääsemiseksi on laadittu systemaattinen kirjallisuuskatsaus sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevään kirjallisuuteen. Tutkimuksen rakenne muodostuu johdantokappaleen lisäksi luvusta 2, jossa kuvataan tutkimuksen menetelmä ja aineisto. Luku 3

käsittelee kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta monitulkintaisena ilmiönä. Luvussa 4 luodaan kirjallisuuskatsaus sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevään tutkimukseen. Kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta jäsennetään toiminnon keskeisten sidosryhmien näkökulmista tämän tutkimuksen luvussa 5. Tutkimuksen johtopäätökset ja keskustelu on esitetty luvussa 6.

## Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Systemaattinen kirjallisuuskatsaus on laadittu sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevän aikaisemman tutkimuksen keskeisestä sisällöstä (ks. Salminen 2011). Katsaus on laadittu hakemalla aineistoa EBSCOhost Business Source Elite, EBSCOhost Academic Search Premier ja Emerald Insight -tietokannoista. Haut tehtiin termillä ”internal audit effectiveness”. Hauton katavuutta varmistettiin tekemällä vaihtoehtoisia hakuja myös muilla hakutermeillä, kuten ”internal audit quality” ja ”sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus”. Haut tehtiin pääasiassa vuoden 2015 aikana ja alkuvuodesta 2016. Hakutulosten perusteella kirjallisuuskatsaukseen valittiin viisi relevanteinta aikavälillä 2007–2015 julkaistua artikkelia. Valinta perustui siihen, miten tarkasti artikkelit vastasivat tutkimuksen pääasiallista tavoitetta. Viisi keskeistä tutkimuksen pohjaksi valittua artikkelia käsittelevät pääasiassa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen kytkettävissä olevia osatekijöitä. Myös alan ammatillisen kirjallisuuden aihepiiriä käsittelevä ohjeistus on huomioitu tässä tutkimuksessa. Aihepiiriin liittyviä tutkimuksia on julkaistu toistaiseksi melko niukasti.

Kirjallisuuskatsauksen jälkeen tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä analysoidaan sidosryhmäanalyttistä pohdintaa hyödyntäen. Tuloksellisuutta lähestytään määrittelemällä ensiksi kunnan sisäisen tarkastuksen keskeiset sidosryhmät. Toiseksi luodaan valitun kontekstin keskeiset sidosryhmät huomioiva malli sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Malli pohjautuu aihepiiriä käsittelevään aikaisempaan tutkimukseen tehtyyn systemaattiseen kirjallisuuskatsauk-

seen. Tuloksellisuuden monitulkintainen käsite pyritään näin kytkemään kuntaorganisaation sisäiseen tarkastukseen. Tässä tutkimuksessa kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä tarkasteltaessa käytetään selvytyden vuoksi käsitettä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus.

## Kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus monitulkintaisena ilmiönä

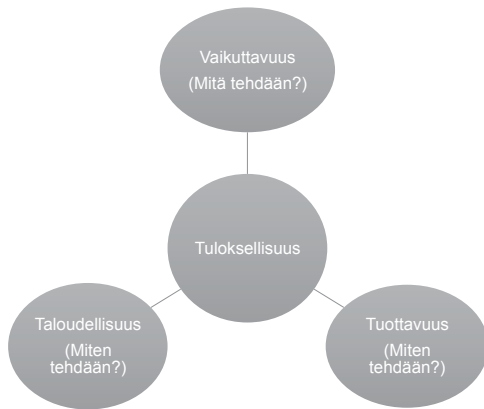
Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta lähestytään ensiksi tarkastelemalla tuloksellisuuden käsitteen määrittelyä julkisyhteisöjen toiminnassa. Toiseksi pyritään löytämään aikaisemmista sisäistä tarkastusta käsittelevistä tutkimuksista käsittemäärittelyjä tarkastustoiminnan tuloksellisuudesta. Artikkelissa on näin ollen käsiteanalyttisiä piirteitä, joita ilmentää erityisesti sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitteen määrittely. Puusan (2008, 36) mukaan käsitteet ovat tutkijan tärkeimpiä työkaluja. Käsitetutkimuksen tarkoituksena on löytää ja selvittää ajattelun välineitä, jotka voivat olla yksittäisiä käsitteitä, käsitejärjestelmiä tai teorioita (Tamminen 1993, 145). Käsitetutkimus voi myös tavoitella käsitteitä, joiden sisältöä ei voida täysin ristiriidattomasti määrittellä. (Mt. 147.) Tässä artikkelissa kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden ei tulkita olevan ristiriidatonta tai yksiselitteistä. Tammisen (mp.) mukaan tämän tyyppisten käsitteiden osalta puhutaan pikemminkin sisällön kuvaamisesta tai merkityksenannosta kuin määrittelemisestä.

Kuntakontekstissa tuloksellisuuteen on kytketty paljon erilaisia alakäsitteitä ja termejä, joiden eksaktit merkitykset ja keskinäiset suhteet ovat jääneet avoimiksi (Meklin 2002, 80). Tuloksellisuus näyttäytyykin siten monitulkintaisena käsitteenä. Monitulkintaisuudella tarkoitetaan asiaa, jota ei voida määrittellä eikä tulkita universaalisesti ja eksaktisti (ks. esim. Davie 2000; Sinervo 2011, 69). Monitulkintaisuutta voidaan kuvata myös epäselvyytenä, sekavuutena ja monina merkityksinä. Tieteellisenä käsitteenä monitulkintaisuus on kuitenkin tätä jäsentyneempi. Monitulkintaisuuden teorian mukaan tulkintoja voi olla lukemattomia, mutta

ne eivät ole samanarvoisia. (Sinervo 2011, 69.) Monitulkintaisuuden teoria pohjautuu rajoittuneen rationaalisuuden tutkimukseen (Vakkuri 2009, 20-21). Monitulkintaisuutta tutkineet March ja Simon (1964, 169) näkevät ihmisen ajattelun olevan puutteellista, joten tarvitaan yksinkertaistettuja malleja ymmärtäen, että näihin ei kyetä sisällyttämään kaikkea kompleksisuutta. Tällaisista yksinkertaistuksista johtuen optimaalisuuden tavoittelemisen korvautuu tyydyttävään ratkaisuun pyrkimisellä.

Vakkurin (ks. 2010b) mukaan tuloksellisuuden parantamisen kannalta keskeisiä kysymyksiä ovat: mitä tapahtuu, mitä pitäisi tehdä ja miten tuloksia tulisi arvioida. Mm. näitä kysymyksiä pohtimalla voidaan luoda sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudelle luotettavia mittareita. Meklinin (2002, 81) mukaan julkishallinnossa tulos-käsite viittaa organisaation aikaansaannoksiin eli suoritteisiin ja niiden vaikutuksiin. Panostekijöiden jättäminen ottamatta huomioon ja toisaalta tuotosten mittaamisen laiminlyönti ovat johtaneet markkinattomassa toiminnassa keskusteluun julkisen palvelutuotannon tuloksellisuudesta (ks. mt. 82). Tuloksellisuus-käsite alakäsitteineen on siten syntynyt kuvaamaan panoksia ja tuotoksia sekä niiden suhteita. Tuloksellisuuden peruselementeiksi Meklin (mt. 83) luokittelee tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden (ks. kuvio 1). Näiden tuloksellisuuden peruselementtien avulla saadaan vastauksia siihen, tehdäänkö oikeita asioita ja tehdäänkö niitä oikein. Vaikuttavuudella mitataan sitä, tehdäänkö ylipäätään oikeita asioita. Tuottavuus ja taloudellisuus mittaavat sitä, onko asioita tehty oikein eli oikealla tavalla. (Mt. 86)

Vakkuri (2010a, 28–29) määrittelee niin ikään tuloksellisuuden peruselementeiksi taloudellisuuden, tuottavuuden ja vaikuttavuuden (ks. kuvio 1). Myös tarkastustoiminnon tulisi toimia taloudellisesti, mutta toistaiseksi erilaisia mittareita tai kriteereitä tarkastustoiminnan taloudellisuuden määrittelemiseksi on luotu varsin niukasti. Sisäisen tarkastuksen kohdalla tuottavuuskeskustelu saa mielenkiintoisia näkökulmia, sillä eri sidosryhmillä voi lähtökohtaisesti olla toisistaan poikkeavia näkemyksiä siitä, millaisia tuotoksia tarkastustoiminnon tulisi saada aikaan. Panosten määrittely tarkastustoiminnassa sen sijaan on



**Kuvio 1.** Meklinin (2002) ja Vakkurin (2010a) näkemys tuloksellisuuteen vaikuttavista tekijöistä. Tuloksellisuus on toiminnan vaikuttavuuden, taloudellisen toiminnan ja tuottavuuden muodostama kokonaisuus.

yksiselitteisempää. Sidosryhmäanalyttistä pohdintaa hyödyntäen voidaan lähestyä myös tuloksellisuuden tuottavuusaspektia, jolloin tuottavuudesta saadaan laaja kokonaiskuva eri toimijoiden näkökulmista. Tarkastustoimintoon kohdistuu eri sidosryhmien toimesta hyvin erilaisia odotuksia ja nämä saattavat olla keskenään myös ristiriitaisia. Näiden odotusten ristipaineessa on löydettävä koko organisaation kannalta optimaalinen tasapaino. Vakkurin (mp.) mukaan vaikuttavuuden saavuttaminen edellyttää palveluilta saatavuutta, monipuolisuutta ja laatua. Nämä näkökulmat palvelevat erinomaisesti myös sisäiseen tarkastukseen kohdistuvaa tuloksellisuustarkastelua, sillä tarkastustoiminnon palvelutarjonnan monipuolisuuden kohdistuu yhä suurempia odotuksia toimintaympäristön muuttuessa. Lisäksi sisäisen tarkastuksen toiminnan yksityiskohtainen sääntely luo jo lähtökohtaisesti palvelun laadulle tiukat vaatimukset.

Manka ym. (2012, 13) määrittelevät tuloksellisuus-käsitteen kyvyksi onnistua palvelujen järjestämisessä taloudellisesti vaikuttavuuden, palvelun laadun, toimintaprosessien sujuvuuden sekä henkilöstön aikaansaannoskyvyn suhteen. Tuloksellisuutta kuvataan myös laajimmaksi tuottavuuteen liittyväksi käsitteeksi (mp.).

Kuntatyöntajat ry (2011) puolestaan määrittelee tuloksellisuuden osa-alueiksi julkisissa palveluissa toiminnan vaikuttavuuden, palvelun laadun, toiminnan sujuvuuden, tuottavuuden ja taloudellisuuden sekä henkilöstön aikaansaannoskyvyn. Tuloksellisuuden käsite pitää siis sisällään hyvin laajan kirjon toimintakykyä, taloudellista suoriutumista ja laatua kuvaavia kriteereitä. Näitä tuloksellisuuden peruselementtejä on tutkimuskentässä peilattu toistaiseksi niukasti kunnan sisäisen tarkastuksen toimintoon. Tätä voidaan pitää merkittävänä tutkimusaukkona, sillä sisäinen tarkastus on organisaatiossa yksi palvelutoiminto muiden rinnalla, erityisluonteestaan huolimatta. Vaikka sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida tuloksellisuutta, se ei toimintona ole arvioinnin ulkopuolella.

Kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuustarkastelulle tuo oman näkökulmansa myös lakiin kuntalain muuttamisesta (325/2012) sisällytetty kunnan tilintarkastajan velvollisuus tarkastaa onko kunnan ja kuntakonsernin sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Tilintarkastajan on tällöin voitava todentaa, että kunnanhallitus sekä lauta- ja johtokunnat seuraavat ja arvioivat dokumentoidusti sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan sekä konsernivalvonnan toimeenpanoa ja tuloksellisuutta. Jotta kunnanhallitus voisi arvioida ja vastaavasti kunnan tilintarkastaja tarkastaa sisäisen valvonnan tuloksellisuutta, on tuloksellisuus käsitteenä tässä yhteydessä kyettävä määrittelemään riittävän eksaktisti. Lisäksi lain kuntalain muuttamisesta 69 §:ään on sisällytetty velvollisuus esittää kunnan toimintakertomuksessa tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Näin ollen kunnanhallitus ja kunnanjohtaja ottavat kantaa sisäisen valvonnan tulokselliseen järjestämiseen myös laatiessaan toimintakertomusta. Tilintarkastajan on puolestaan arvioitava, antaako toimintakertomuksessa esitetty kuvaus oikeat ja riittävät tiedot kunnan sisäisen valvonnan, riskienhallinnan ja konsernivalvonnan tuloksellisuudesta. Käytännössä tuloksellisuus-käsitteen parissa tehdään siis jo lakisääteisiäkin tulkintoja, ja vieläpä usean eri toimijan toimesta. Näissä em. yhteyksissä tulok-



sellisuus-käsitettä yhdistetään sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan viitekehykseen.

Kuntien toiminnan tuloksellisuuden määrittelemineen on osoittautunut haasteelliseksi tehtäväksi. Kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden voidaan tätä taustaa vasten nähdä olevan käsitteenä monitulkintainen, jolloin sille on ongelmallista antaa yhtä eksaktia määritelmää. Tämä ei kuitenkaan vähennä tarvetta ymmärtää sisäisen tarkastuksen tuloksellisen toiminnan edellytyksiä ja viitekehystä.

### Kirjallisuuskatsaus sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden määrittelyyn

Sisäisen tarkastuksen toiminnon (*Internal Audit Function*) tuloksellisuutta koskeva kansainvälinen tutkimus on viime vuosina kehittynyt, mutta lisää tutkimustietoa tästä sisäisen tarkastuksen toiminnon olemassaolon ja uskottavuuden kannalta kriittisestä teemasta on todettu tarvittavan (ks. Lenz & Hahn 2015). Kotimainen aihepiiriä koskeva tutkimus on sen sijaan vasta muotoutumassa. Sisäisen tarkastuksen toiminto on sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien (Sisäiset Tarkastajat ry 2012) mukaan ”osasto, yksikkö, konsulttiryhmä tai muu(t) ammatinharjoittaja(t), joka tarjoaa itsenäistä, riippumatonta, lisäarvoa tuottavaa ja organisaation toimintaa parantavaa arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa. Sisäisen tarkastuksen toiminto auttaa organisaatiota saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan johtamis- ja hallinto- sekä riskienhallinta- ja valvontaprosessien tuloksellisuuden arviointiin ja parantamiseen.” Sarens (2009, 1) nosti tutkimuksessaan esille ongelman tehokkaan sisäisen tarkastuksen määrittelemisestä pohtiessaan tulevaisuuden sisäisen tarkastuksen tutkimuksen kohdealueita. Lenz & Hahn (2015) esittävät artikkelissaan kattavan katsauksen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevään kirjallisuuteen, ja toteavat uudelle tutkimustiedolle olevan edelleen tarvetta. Viimeaikaisia tähän ongelmaan pureutuvia tutkimuksia ovat mm. Arena & Azzonen (2009) ja Lenz ym.:n (2014) sisäisille tarkastajille suunnatut kyselytutkimukset

sekä Soh & Martinov-Bennien (2011) yritysten tarkastusvaliokuntien puheenjohtajien (*Audit Committee Chair*) ja tarkastusjohtajien (*Chief Audit Executive*) käsityksiä tulokselliseen sisäiseen tarkastukseen vaikuttavista tekijöistä kartoittava haastattelututkimus.

Soh & Martinov-Bennie (2011, 608) toteavat sisäisen tarkastuksen toiminnon saaneen osakseen kasvavaa huomiota hyvää hallintotapaa käsittelevän tutkimuksen piirissä, mutta huomauttavat toiminnon tuloksellisuutta käsittelevän tutkimuksen olevan edelleen vähäistä. Huomionarvoista aikaisemmissa tutkimuksissa on tuloksellisuuden tarkastelunäkökulman suppeus: tehdyissä tutkimuksissa (ks. esim. Arena & Azzone 2009, Lenz ym. 2014, Mihret & Yismaw 2007 ja Soh & Martinov-Bennie 2011) tuloksellisuutta on tarkasteltu vain yhden tai kahden sisäisen tarkastuksen sidosryhmän näkökulmasta. Em. tutkimukset, alan aihepiiriä käsittelevä keskeinen ammatillinen ohjeistus sekä näissä huomioidut sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkastelunäkökulmat ja keskeiset havaitut tuloksellisuuden vaikuttavat kriteerit on koottu taulukkoon 1. Tässä tutkimuksessa näkökulmaa laajennetaan ja lähestytään sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kattavasti keskeisimpien sisäisen tarkastuksen toiminnon kanssa tekemisissä olevien toimijoiden näkökulmista.

Keskeinen tietolähde sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuutta mittaavien kriteerien määrittämisessä ovat Sisäisten tarkastajien ammattijärjestö IIA:n yhteydessä toimivan tutkimussäätiö IIARF:n (2011) kansainvälisen sisäisen tarkastuksen tilaa luotaavan kyselytutkimuksen tulokset. Tämä alan kansainvälisen ammattijärjestön IIA:n viiden vuoden välein teettämä laaja kyselytutkimus kertoo alan toimijoiden käsityksistä omasta toiminnastaan varsin kattavasti. Vuonna 2011 julkaistujen tilastojen mukaan alan toimijat mieltävät sisäisen tarkastuksen tehokkaan toiminnan mittareiksi mm. seuraavat: 1) yksikkö toimii riippumattomasti ja objektiivisesti tarjoten tarkastus- ja neuvontapalveluja, 2) yksikkö pureutuu proaktiivisesti tärkeisiin taloudellisiin kysymyksiin, sisäisiin kontroleihin ja riskeihin sekä 3) yksikkö on keskeinen toimija hallintojärjestelmässä tarjoten luotettavaa informaatiota joh-

Lähde	Tarkastelunäkökulma	Aineisto	Havaitut sisäisen tarkastuksen yksikön tuloksellisuuteen vaikuttavat kriteerit
Arena & Azzone 2009	Sisäiset tarkastajat	italialaiset yksityiset yhteisöt	1) Sisäisten tarkastajien ja työntekijämäärän korkeampi suhde, 2) Sisäisen tarkastuksen johtaja kuuluu alan ammatilliseen yhteisöön, 3) Yksikkö käyttää riskienhallintatekniikoita, 4) Tarkastusvaliokunnan aktiivisuus sisäisen tarkastuksen kysymyksissä
IIA 2010	Sisäiset tarkastajat, ylin johto, toimiva johto, tilintarkastaja, viranomaiset, toimittajat, asiakkaat	käytännön ohje	1) Suhde toimivaan johtoon/tarkastuksen kohteisiin, 2) Suhde hallitukseen/tarkastusvaliokuntaan, 3) Yksikön toimintamallit, 4) Yksikön osaaminen ja resurssit 5) Yksikkö noudattaa lakia ja alan ammattistandardeja
IIARF 2011	Sisäiset tarkastajat	globaali (107 maata), yksityinen ja julkinen sektori	1) Yksikkö on riippumaton ja objektiivinen tarjoten tarkastusta ja neuvontaa, 2) Yksiköllä on proaktiivinen ote talousasioihin, sisäisiin kontroleihin ja riskeihin, 3) Yksikkö on hallintojärjestelmän keskeinen toimija tarjoten johdolle luotettavaa informaatiota.
Lenz ym. 2014	Sisäiset tarkastajat	saksalaiset yksityiset yhteisöt	1) Hallitus/tarkastusvaliokunta on hyväksynyt sisäisen tarkastuksen ohjesäännön, 2) Yksikön osaaminen ja resurssit, 3) Yksikön toimintamallit, 4) Suhde toimivaan johtoon ja hallitukseen/tarkastusvaliokuntaan
Lenz & Hahn 2015	Sisäiset tarkastajat, asiakkaat (toimiva johto, ylin johto, tilintarkastaja, tarkastettava)	kansainvälinen kirjallisuuskatsaus	1) Suhde toimivaan johtoon ja hallitukseen/tarkastusvaliokuntaan, 2) Yksikön toimintamallit, 3) Yksikön resurssit, 4) Organisaatiotason tekijät (kulttuuri, menestys, kehitysvaihe) 5) Yksikkö noudattaa lakia, standardeja ja alan hyviä käytäntöjä
Mihret & Yismaw 2007	Sisäiset tarkastajat	etiopialainen julkinen sektori (case)	1) Yksikön osaaminen, palvelut ja toimintatavat, 2) Johdon tuki ja suhtautuminen tarkastushavaintoihin
Soh & Martinov-Bennie 2011	Sisäisen tarkastuksen johtaja, tarkastusvaliokunnan puheenjohtaja	australialaiset yhteisöt, yksityinen ja julkinen sektori	1) Yksikön osaaminen, resurssit ja sosiaaliset taidot, 2) Tarkastusvaliokunta antaa tukensa yksikölle 3) Raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan ja johtoon

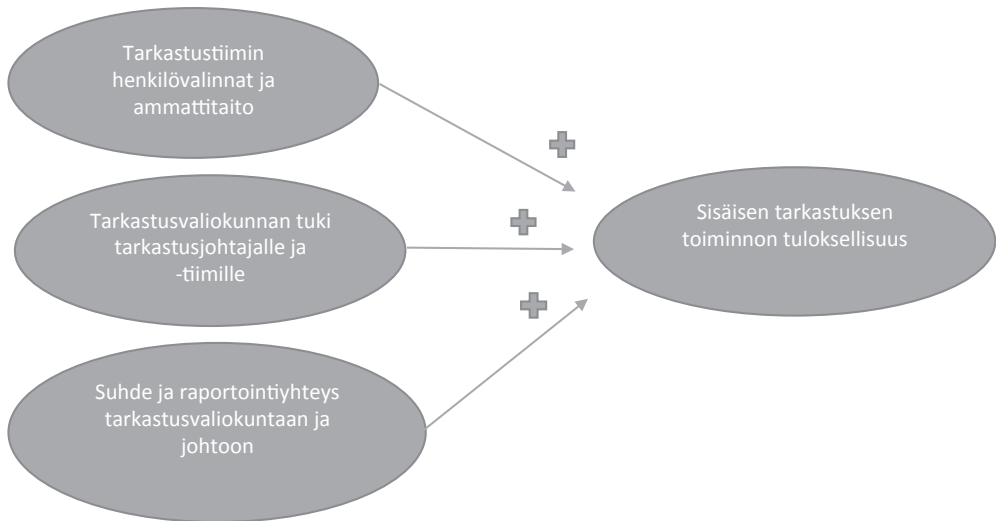
**Taulukko 1.** Keskeinen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä kirjallisuus ja siinä tehdyt havainnot.

dolle. Tarkastusyksikön hallintoprosessille lisäarvon tuottamisen kannalta keskeisiksi tekijöiksi miellettiin suora raportointiyhteys tarkastusvaliokuntaan sekä kansainvälisten ammattistandardien ja eettisten ohjeiden noudattaminen. (Mt. 31.) Näitä voidaan pitää keskeisinä osatekijöinä myös tarkasteltaessa toiminnon tuloksellisuutta, sillä tuloksellisen toiminnan yhtenä keskeisenä osatekijänä on toiminnan vaikuttavuus (ks. Meklin 2002; Vakkuri 2010a). Lisäarvon tuottamista tarkastustoiminnon kanssa tekemisissä oleville sidosryhmille voidaan pitää yhtenä tarkastuksen vaikuttavuutta ilmentävänä tekijänä.

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevistä tutkimuksista osa käsittelee pääasiassa tarkastajien omia käsityksiä toiminnastaan (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Lenz ym. 2014). Lisäksi valtaosa tutkimuksista käsittelee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta yksityisen sektorin organisaatioissa, yrityksissä (ks. esim. Arena &

Azzone 2009; Lenz ym. 2014). Tuloksellisuuden tarkasteluun on mahdollista löytää uusia ja tois-  
taiseksi tutkimuskentässä vähälle huomiolle jää-  
neitä näkökulmia lähestymällä teemaa eri sidos-  
ryhmien näkökulmasta. Esimerkiksi ylimmällä  
virkamiesjohdolla ja tätä valvovalla hallituksella  
saattaa olla erilaisia käsityksiä siitä, milloin si-  
säinen tarkastus on tuloksellista. Eri sidosryhmät  
analysoivat sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta  
omista lähtökohdistaan, ja kytkemällä näitä erilai-  
sia näkökulmia sisäisen tarkastuksen tulokselli-  
suutta koskevaan tutkimustietoon on mahdollista  
saada uutta ja arvokasta tutkimustietoa. Tässä  
tutkimuksessa pyritään luomaan laaja katsaus  
siihen, millaisista osatekijöistä tuloksellinen si-  
säinen tarkastus muodostuu kuntaorganisaatioissa.

Sarens (2009, 1–6) kirjoittaa artikkelissaan  
sisäisen tarkastuksen toiminnon laadusta ja sisä-  
isen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuudesta.  
Nämä käsitteet on kytketty tutkimuksessa (mp.)

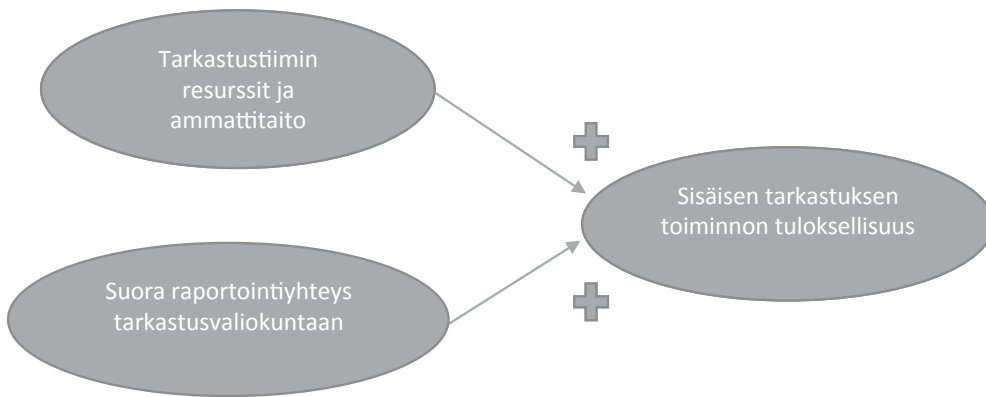


**Kuvio 2.** Soh & Martinov-Bennie (2011) päätyivät tutkimuksessaan siihen, että yllä mainitut tekijät vaikuttavat sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuteen. Kuvio on tutkijoiden laatima kuvaus Soh & Martinov-Bennien (2011) tutkimuksen tuloksista.

hyvin lähelle toisiaan. Sarensin (mt. 3) mukaan laadukkaan ja tuloksellisen sisäisen tarkastuksen toiminnon kriteerejä voisivat olla positiivinen vaikutus organisaation hyvän hallintotavan (*corporate governance*) laatuun sekä sisäisten kontrollitoimintojen (*internal control processes*) ja riskienhallinnan (*risk management*) laatuun. Sisäisen tarkastuksen toiminnon positiivista vaikutusta organisaation sisäisten kontrollitoimintojen ja riskienhallinnan kehittyneisyyteen tulisi Sarensin (mt. 3–4) mukaan lähestyä kahdesta näkökulmasta: ensinnäkin arvioimalla koko sisäisen tarkastuksen yksikön erityispiirteitä ja toiseksi arvioimalla yksikössä toimivien yksittäisten sisäisten tarkastajien ominaisuuksia. Sisäisen tarkastuksen yksikön laadun tunnusmerkkeinä Sarens (mp.) nostaa esille yksikön riippumattoman aseman organisaatiossa, toimivan suhteen tarkastusyksikön ja tärkeimpien sidosryhmien (hallitus, tarkastusvaliokunta ja ylin johto) välillä sekä tarkastusyksikön käyttämien tekniikoiden ja metodologian kehittyneisyyden. Myös Soh & Martinov-Bennie (2011, 616) toteavat, että toimiva suhde tarkastusvaliokunnan ja sisäisen

tarkastuksen yksikön välillä on kriittinen tekijä arvioitaessa sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuutta (ks. kuvio 2). Yksittäisen sisäisen tarkastajan kykyä toimia laadukkaasti organisaation kontrollitoimintojen ja riskienhallintaprosessien kehittäjänä voidaan Sarensin (2009, 4) mukaan arvioida esimerkiksi seuraavien kriteerien pohjalta: koulutustausta, työkokemus, ammattitutkinnot, koulutus- ja kehityssuunnitelma, ihmissuhdetaidot, tekniset taidot ja kielitaito. Soh & Martinov-Bennie (2011, 615) pitävät niin ikään tarkastajien ammattitaitoa merkittävänä tekijänä koko toiminnon tuloksellisuutta mitattaessa. Tutkimuksessa (mp.) nostetaan esiin erityisesti laskentatoimeen ja tietojärjestelmiin liittyvät taidot sekä korostetaan sisäisen tarkastuksen yksikön johtajan (*CAE, Chief Audit Executive*) ammattitaidon merkitystä.

Arena & Azzone (2009, 45) ovat luoneet tutkimuksensa perusteella yksinkertaisen mallin (ks. kuvio 3) organisatoristen valintojen vaikutuksista sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuteen. Tutkimuksen (mp.) mukaan sisäisen tarkastuksen yksikön resurssien määrä ja tarkas-

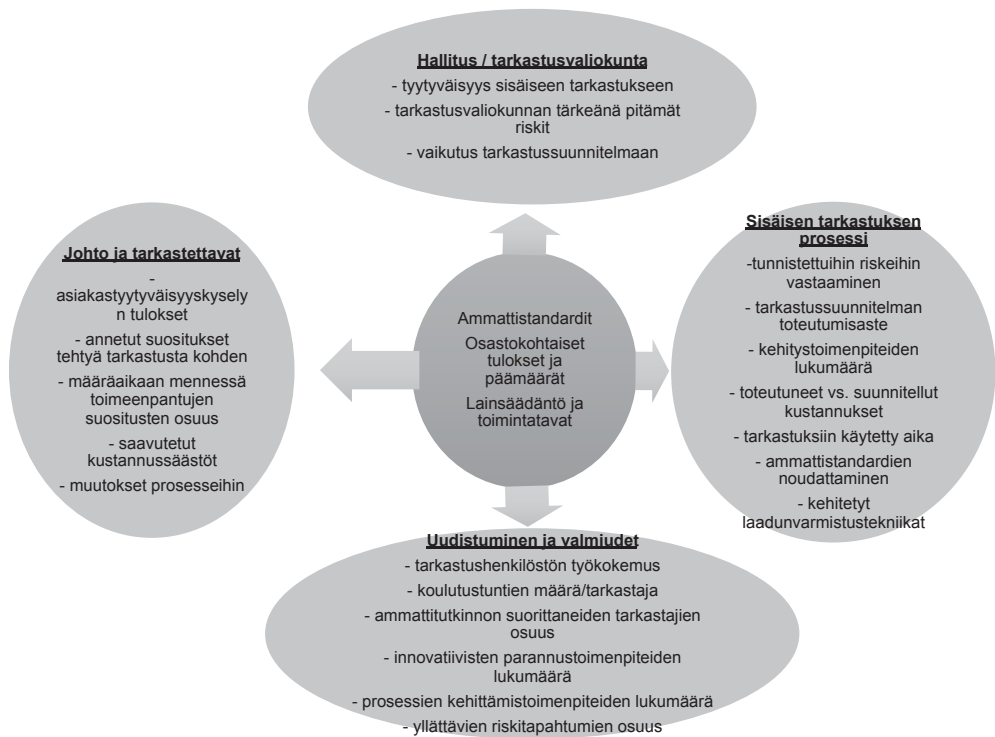


**Kuvio 3.** Arena & Azzone (2009, 45) päätyivät tutkimuksessaan yllä mainittujen tekijöiden vaikuttavan positiivisesti sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuteen.

tajien ammattitaito sekä sisäisen tarkastuksen yksikön ja tarkastusvaliokunnan välinen läheinen yhteys vaikuttavat toiminnon tuloksellisuuteen. Konkreettisia mittareita em. kriteereihin liittyen ovat mm. sisäisten tarkastajien ja kokonaistyöntekijämäärän välinen suhde, tarkastusjohtajan (Chief Audit Executive, CAE) kuuluminen sisäisten tarkastajien ammattijärjestö IIA:han sekä suora raportointiyhteys sisäisen tarkastuksen ja tarkastusvaliokunnan välillä (mt. 55). Selkeää raportointiyhteyttä voidaan pitää tärkeänä koko sisäisen tarkastuksen toiminnon arvostuksen kannalta. Toiminnon heikko arvostus hyvää hallintotapaa koskevassa keskustelussa johtuu Lenzin ja Sarensin (2012, 533) mukaan mm. siitä, että sisäisen tarkastuksen raportointi- ja tilivelvollisuussuhteet eivät ole tärkeimpien sidosryhmien näkökulmasta riittävän selkeitä. Sisäisen tarkastuksen asema hallituksen ja tarkastusvaliokunnan agenttina sekä samanaikaisesti toimivan johdon yhteistyökumppanina on käytännössä koettu hyvin ongelmalliseksi (mt. 543). Toiminnon tuloksellisuutta tarkasteltaessa onkin ensiarvoisen tärkeää löytää sisäiselle tarkastukselle organisaation sisällä sellainen asema, joka antaa parhaat mahdolliset edellytykset toiminnon tuloksellisuudelle. Minkä tahojen tarpeita sisäisen tarkastuksen tulisi siis pyrkiä täyttämään? Tämä on noussut

yhdeksi keskeiseksi kysymykseksi myös sisäisen tarkastuksen lisäarvoa käsittelevässä tutkimuksessa (ks. Lenz & Sarens 2012).

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen ammattijärjestö IIA (2010, 6) lähestyy sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta tasapainotetun tuloskortin (Balanced Scorecard) avulla (ks. kuvio 4). IIA:n mallissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta tarkastellaan neljästä eri näkökulmasta. 1) *Hallitus ja sen alainen tarkastusvaliokunta* arvioivat omasta näkökulmastaan sisäisen tarkastuksen onnistuneisuutta. Hallituksen ja tarkastusvaliokunnan yleinen tyytyväisyys tarkastustoimintoon, mahdollisuus vaikuttaa tarkastussuunnitelmaan sekä heidän tärkeinä pitämien riskien huomioiminen tarkastuksissa ovat mallin mukaan sisäisen tarkastuksen suorituskkyä mittaavia tekijöitä. Nämä tekijät ovat luonteeltaan vahvasti laadullisia, joiden mittaaminen saattaa olla osin haasteellista. 2) Mallin toinen keskeinen tuloksellisuuskriteeri on sisäisen tarkastuksen *prosessin tehokkuus*. Tätä voidaan arvioida mm. laskemalla tehtyjen kehittämistoimenpiteiden määrä, mittaamalla tarkastuksiin käytettyä aikaa ja tarkastussuunnitelman toteutumisen astetta, vertaamalla toteutuneita kustannuksia suunniteltuihin sekä vertaamalla tehtyjä tarkastuksia tunnistettuihin riskeihin. Lisäksi sisäisen tarkastuksen kehittämien laadunvarmis-



**Kuvio 4.** IIA (2010, 6) esittää sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden osatekijät ns. tasapainotetun tuloskortin (Balanced Scorecard) avulla.

tustekniikoiden laatu ja määrä vaikuttavat mallin mukaan koko toiminnon tuloksellisuuteen. IIA:n mallissa myös ammattistandardien noudattaminen on luokiteltu osaksi tarkastusprosessiin liittyviä tuloksellisuuskriteerejä. (Mp.) Huomionarvoinen näkökulma IIA:n (mp.) kehittämässä mallissa on lisäksi se, että siinä huomioidaan myös tarkastustoiminnan taloudellisuus vertaamalla toteutuneita kustannuksia suunniteltuihin. Taloudellisuus on keskeinen näkökulma myös tämän tutkimuksen tuloksellisuustarkastelussa. Ollakseen tuloksellista myös tarkastustoiminnan tulisi olla taloudellisesti järkevällä pohjalla. Tarkastuksiin käytettävillä resursseilla olisi kyettävä saavuttamaan organisaatiolle suurin mahdollinen hyöty.

3) Kolmantena keskeisenä tuloksellisuuskriteerinä IIA:n (mp.) malli esittää tarkastusyksikön *innovatiivisuuden, kyvyn uudistua ja*

*yleisen osaamistason.* Yleistä osaamistasoa kyetään mittaamaan mm. suoritettujen ammattitutkintojen määrällä, tarkastajien työkokemuksella ja kouluttautumisella (mp.). Tarkastusyksikön innovatiivisuuden nostaminen yhdeksi tuloksellisuuden osatekijäksi on mielenkiintoinen ja alan osin staattisesta perusluonteesta poikkeava näkökulma. Perinteisesti sisäinen tarkastuksen yksiköitä ei ole pidetty innovatiivisina toimijoina organisaatioiden sisällä. Toimintaympäristöjen muuttuessa myös vaatimukset sisäistä tarkastusta kohtaan kuitenkin kasvavat. IIA (mp.) nimeää prosessien kehittämistoimenpiteiden määrän ja innovatiivisten parannustoimenpiteiden määrän innovatiivisuuden mittareiksi. Tämän tyyppisten kriteereiden haasteena on niiden voimakas tulkinnallinen luonne. Esimerkiksi mainitun innovatiivisen kehittämistoimenpiteen määrittely

saattaa osoittautua käytännössä varsin hankalaksi. Lisäksi eri sidosryhmien näkemykset innovatiivisuudesta saattavat poiketa toisistaan.

4) Neljäs keskeinen tuloksellisuuden tarkastelunäkökulma IIA:n (mp.) mallissa on *johdon ja muiden sidosryhmien (asiakkaiden)* näkemys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Tätä kyetään mittaamaan esimerkiksi asiakastytyväisyyskyselyillä. Tarkastusasiakkaiden näkökulmasta keskeisiä tuloksellisuuteen vaikuttavia kriteereitä ovat myös annetut suositukset tarkastusta kohden, tarkastusten myötä saavutetut kustannussäästöt sekä tehdyt muutokset prosesseihin. Annettuihin suosituksiin liittyen tuloksellisuuden kannalta tärkeänä tekijänä pidetään lisäksi määräaikaan mennessä toimeenpantujen suositusten osuutta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta ei siis voitaisi mitata pelkästään annettujen suositusten määrällä, vaan laadukkaan ja tuloksellisesti toimivan sisäisen tarkastuksen tulee lisäksi valvoa, että annetut suositukset toimeenpannaan määräaikaan mennessä. (Mp.) Tässä yhteydessä voidaan puhua myös sisäisen tarkastuksen potentiaalisesta lisäarvosta (ks. Martikainen ym. 2002).

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden määrittämiseen on siis kytketty tähänastisessa tutkimuksessa lukuisia erilaisia osatekijöitä. IIA (2010, 6) tähdentää, että arvioitaessa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta on tärkeää huomioida sekä laadullisia että määrällisiä mittareita. Sekä kvantitatiivisia että kvalitatiivisia mittareita on mahdollista peilata alan ammattistandardeihin, toiminnon aikaisempaan suoriutumiseen ja sovittuihin tavoitteisiin. Määrälliset tekijät ovat vaivattomammin kerättävissä ja verrattavissa eri organisaatioiden kesken, mutta laadullisten tekijöiden huomioiminen määrällisten ohella mahdollistaa laajemman ymmärryksen saavuttamisen tarkastustoiminnon tuloksellisuudesta. (Mp.) Suurin osa tutkimuksista on tarkastellut sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta vain yhden sidosryhmän näkökulmasta. IIA (mp.) on laajentanut näkökulmaa soveltamalla tasapainotettua tulostkorttia sisäisen tarkastuksen suorituskyvyn arviointiin ja huomioinut näin useamman sidosryhmän näkökulmia. Tässä tutkimuksessa huomioidaan sekä määrällisiä että laadullisia osatekijöitä pyrittäessä luomaan moniulotteinen

käsitelmäärittely kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista kriteereistä. Lisäksi tuloksellisuuden tarkastelunäkökulmaa laajennetaan kattamaan keskeisimmät sisäisen tarkastuksen toiminnon kanssa tekemisissä olevat toimijat.

### **Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden jäsentäminen toiminnon keskeisten sidosryhmien näkökulmista kuntaorganisaatiossa**

Tämän tutkimuksen kolmannessa luvussa esitetyissä malleissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta on tarkasteltu yksittäisten sidosryhmien näkökulmista ja suurin osa tutkimuksista pohjautuu nimenomaan alan toimijoiden omiin käsityksiin tuloksellisuuden kriteereistä (ks. esim. Arena & Azzone 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011). Tässä artikkelissa näkökulmaa laajennetaan painottamalla keskeisimpien sidosryhmien käsityksiä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Laajemmalle sisäisen tarkastuksen tuloksellisuustarkastelulle on tarvetta, sillä esimerkiksi MacRae ja Van Gils (2014b, 29) tulkitsevat, että julkisessa organisaatiossa sisäisen tarkastuksen oikeutus edellyttää keskeisten sidosryhmien tukea.

Sidosryhmiksi voidaan määritellä tahot, jotka voivat vaikuttaa organisaation toimintaan tai joihin organisaatio itse voi vaikuttaa. Määritelmä on laaja ja se mahdollistaa keskeisten sidosryhmien valitsemisen tapauskohtaisesti. (Freeman 1984, 46). Mitchell, Agle ja Wood (1997, 872-873) painottavat eri sidosryhmien tärkeyttä analysoitaessa kolmea ominaisuutta: valtaa, oikeutusta ja kiireellisyttä. Heidän mukaansa sidosryhmän merkitys kasvaa näiden ominaisuuksien kumuloituessa.

### **Kunnan sisäisen tarkastuksen keskeisimmät sidosryhmät**

Tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta harjoittavat kunnassa ns. ulkoista valvontaa. Tilintarkastajan on kuntalain (410/2015) mukaan tarkastettava, onko kunnan sisäinen valvonta ja riskienhallinta sekä konsernivalvonta järjestetty asianmukaisesti. Tarkastuslautakunnan tehtäväksi on kuntalaissa säädetty vastuu kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksen järjestämisestä. Tarkastuslautakunnan



valvontatehtäviin kuuluu myös poliittisten ja arvoperäisten tavoitteiden arviointi eli ns. tarkoituksenmukaisuustarkastus. Ulkoisen tarkastuksen toimijoina tilintarkastajalla ja tarkastuslautakunnalla on mahdollisuus muodostaa oma käsitys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudella voi olla vaikutusta myös ulkoisen tarkastuksen laajuuteen ja painopistealueisiin. (Ks. Lappalainen 2006, 140–142.)

Toimiva johto eli kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai pormestari vastaavat kuntalain mukaan kunnan sisäisestä valvonnasta ja toimivat siten läheisessä yhteistyössä sisäisen tarkastuksen toiminnon kanssa. Suurimmissa kaupungeissa on lisäksi perustettu erillinen tarkastustoimikunta koordinoimaan sisäisen ja ulkoisen tarkastuksen yhteistyötä. Tarkastustoimikunta myös hyväksyy sisäisen tarkastuksen vuosisuunnitelman ja käsittelee keskeisimmät tarkastusraportit ennen hallituskäsittelyä. Johtavien viranhaltijoiden vastuulla puolestaan on sisäisen valvonnan johtaminen. Sisäisellä tarkastuksella on keskeinen rooli johdon valvontavelvollisuuden toteuttamisen tukemisessa, kun se pyrkii riippumattomana toimijana arvioimaan mm. sisäisen valvonnan prosessien tehokkuutta. Sisäinen tarkastus tapahtuu nimenomaan kunnanhallituksen ja kunnanjohtajan alaisuudessa. Toisaalta johto toimii sisäisen tarkastuksen ”asiakkaana” esimerkiksi prosessinomistajan ominaisuudessa. (Ks. Lappalainen 2006, 142–151.) Hallitus, tarkastustoimikunta ja virkamiesjohto toimivat siis kuntaorganisaatiossa lähellä sisäisen tarkastuksen toimintoa ja kykenevät näin muodostamaan käsityksen toiminnon tuloksellisuuteen vaikuttavista tekijöistä. Kunnanvaltuuston asema suhteessa sisäisen tarkastuksen toimintoon on monimuotoisempi. Tässä tutkimuksessa kunnanvaltuusto näyttäytyy eräänlaisena toiminnon omistajana, sillä kuntalain mukaan valtuusto päättää sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Tämä ilmenee käytännössä kuntaorganisaatiossa siten, että kunnanvaltuusto hyväksyy johtosäännöt, joissa on määritelty myös sisäisen valvonnan perusteet (Lappalainen 2006, 143). Näihin sisäisen valvonnan perusteisiin voidaan sisällyttää myös ohjeistus sisäisen tarkastuksen järjestämisestä.

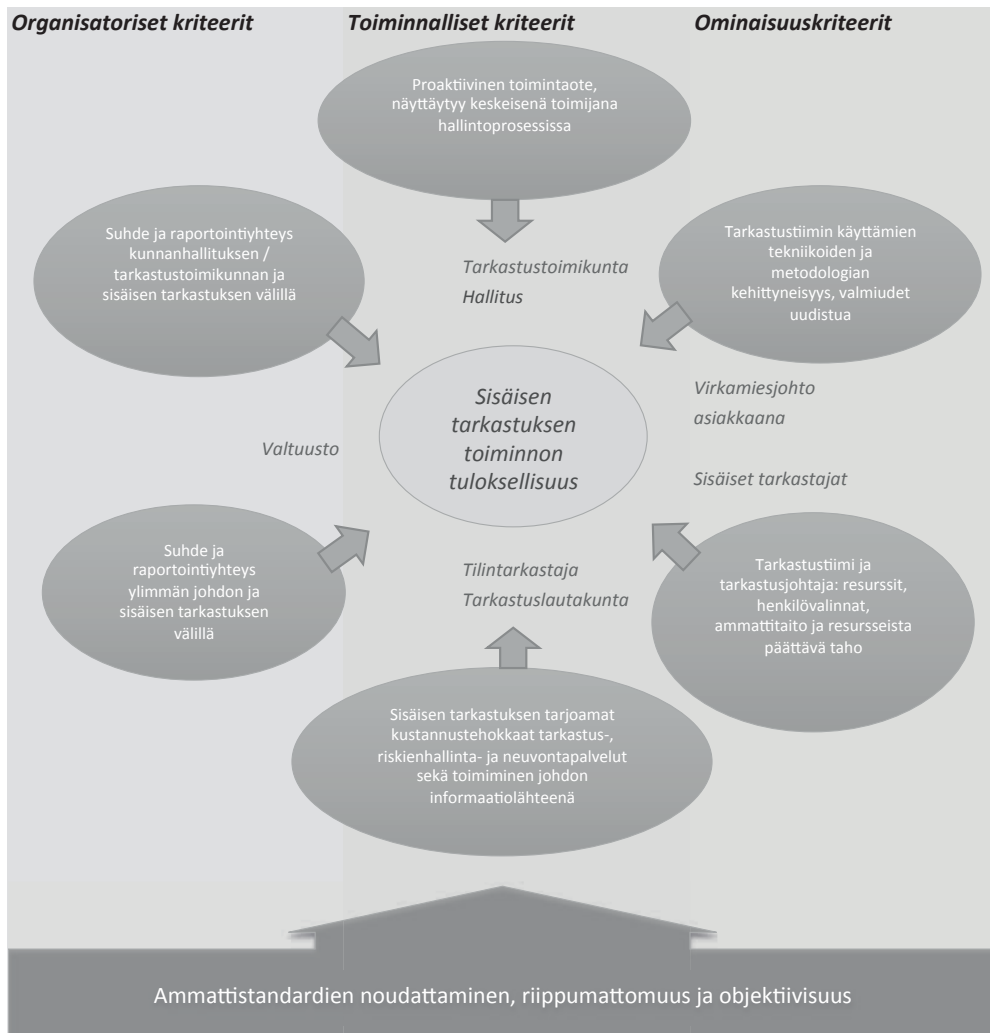


**Kuvio 5.** Tutkijoiden näkemys sisäisen tarkastuksen keskeisimmistä sidosryhmistä kuntaorganisaatiossa. Keskeisimmiksi sidosryhmiksi luokitellaan ulkoisen valvonnan toimijat tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta, virkamiesjohto, kunnanhallitus ja tarkastustoimikunta sekä kunnanvaltuusto. Em. sidosryhmillä on läheinen yhteys sisäisen tarkastuksen toimintoon ja siten mahdollisuus arvioida toiminnon tuloksellisuutta.

IIA:n (2010) mukaan keskeisiä sisäisen tarkastuksen sidosryhmiä ovat esimerkiksi organisaation hallitus, johto ja tilintarkastajat, mutta myös sisäiset tarkastajat itse. Kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeisimmiksi sidosryhmiksi ovat tässä tutkimuksessa luokiteltu kunnanvaltuusto, kunnanhallitus ja tarkastustoimikunta, johtavat viranhaltijat, tilintarkastaja sekä tarkastuslautakunta (ks. kuvio 5). Lisäksi yhtenä tuloksellisuustarkastelun näkökulmana on tässä tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen toiminnon oma arvio toimintansa tuloksellisuudesta.

### Sidosryhmäanalyttiseen pohdintaan pohjautuva tulkinta kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta

Tämän tutkimuksen lähtökohtana on monitulkintaisen kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitteen laajentaminen systemaattisen kirjallisuuskatsauksen ja siihen kytkettävän sidosryhmäanalyttisen pohdinnan



**Kuvio 6.** Tutkijoiden näkemys sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttavista osatekijöistä (kriteereistä), jotka on luokiteltu kolmeen ryhmään: organisatoriset kriteerit, toiminnalliset kriteerit ja ominaisuuskriteerit. Sisäinen tarkastus itse ja sen keskeisimmät sidosryhmät arvioivat sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuutta omista näkökulmistaan. Keskeisimpinä sidosryhminä on mallissa esitetty hallitus, tarkastusvaliokunta tai -toimikunta, virkamiesjohto, tilintarkastaja ja tarkastuslautakunta sekä valtuusto. Tuloksellisuuden osatekijöitä tarkastellaan kaikkien sidosryhmien näkökulmista ja muodostetaan näin kokonaiskuva toiminnon tuloksellisuudesta.

avulla. Lukuisissa tutkimuksissa (ks. esim. Arena & Azzone 2009; IIARF 2011; Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011) esitettyjä erilaisia sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta kuvaa-

via tekijöitä yhdistetään sidosryhmäanalyttisen pohdinnan avulla määriteltyihin kunnan sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeisimpiin sidosryhmiin. Oheiseen kuvioon (ks. kuvio 6) on koottu tutkimuksissa sekä alan ammattistandardeissa ja



ammattikirjallisuudessa esitettyjä tuloksellisuuden kriteereitä. Tuloksellisuuden kriteerit on ryhmitelty Arena & Azzonen (2009) tutkimustuloksia mukaillen kolmeen pääryhmään: 1) organisatorisiin kriteereihin (ks. myös Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011), 2) toiminnallisiin kriteereihin (ks. myös Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015) sekä 3) ominaisuuskriteereihin (ks. myös Lenz ym. 2014; Lenz & Hahn 2015; Mihret & Yismaw 2007; Soh & Martinov-Bennie 2011). Tämän tutkimuksen tuloksellisuusmallissa näitä kriteerejä täydentävät kansainvälisten sisäisen tarkastuksen ammattistandardien noudattaminen, toiminnon riippumaton asema sekä tarkastajien objektiivisuus työssään. Standardien noudattaminen, riippumattomuus ja objektiivisuus nähdään tässä tutkimuksessa eräänlaisena tuloksellisuuden kivijalkana, sillä näiden perusvaatimusten noudattaminen on edellytys sille, että sisäisen tarkastuksen voidaan ammattistandardien pohjalta tulkita toimivan tarkoituksensa mukaisesti (Sisäiset tarkastajat ry 2012). Sisäisen tarkastuksen kansainvälisten ammattistandardien johdannossa korostetaan, että ammattistandardit ovat periaatteellisia ja pakottavia velvoitteita. Käytännössä sisäisen tarkastuksen ammattitutkintoja suorittaneet tai alan yhdistyksiin kuuluvat asiantuntijat sitoutuvat noudattamaan näitä yleisesti hyväksyttyjä ja jatkuvasti kehittyviä ammattistandardeja. Ammattistandardeissa säädetään myös riippumattomuudesta ja objektiivisuudesta. (Mt. 1–7.) Tuloksellisesti toimivan sisäisen tarkastuksen tulee kyetä osoittamaan noudattavansa alan kansainvälisesti hyväksyttyjä ammattistandardeja.

### Organisatoriset kriteerit

Lukuisat tutkimukset ovat nostaneet sisäisen tarkastuksen organisatorisen aseman keskeiseksi tekijäksi arvioitaessa toiminnon tuloksellisuutta (Arena & Azzone 2009, IIA 2010, IARF 2011). *Organisatorisilla osatekijöillä* viitataan sisäisen tarkastuksen toiminnon asemaan ja raportointisuhteisiin organisaatiossa. Aikaisempaan tutkimukseen perustuen organisatoriset osatekijät voidaan jaotella kahteen eri ryhmään, jotka ovat: 1) suhde ja raportointiyhteys *tarkastusvaliokunnan*

(kuntaorganisaatiossa tässä yhteydessä puhutaan tarkastustoimikunnasta) kanssa (ks. esim. Arena & Azzone 2009; IIA 2010; IARF 2011) sekä 2) suhde ja raportointiyhteys *ylimpään johtoon* (ks. esim. IIA 2010; Soh & Martinov-Bennie 2011). Näiden kriteerien tulisi kuvastaa sisäisen tarkastuksen saavuttamaa tai sille annettua asemaa organisaation johtamis- ja valvontajärjestelmässä. Ollakseen tuloksellinen sisäisellä tarkastuksella tulee siis olla sen ansaitsema tärkeä rooli ja asema organisaation sisällä. Kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta määriteltäessä organisatorisiksi osatekijöiksi voidaan näin ollen määritellä suhde ja raportointiyhteydet 1) kunnanhallitukseen, 2) tarkastustoimikuntaan ja 3) johtaviin viranhaltioihin.

### Toiminnalliset kriteerit

*Toiminnallisilla osatekijöillä* pyritään määrittämään toiminnon tuloksellisuutta sisäisen tarkastuksen tarjoamien palveluiden näkökulmasta. Sisäisen tarkastuksen osallistuminen organisaation riskienhallintaprosessien arviointiin ja tukemiseen on esitetty keskeisenä toiminnallisena osatekijänä määriteltäessä toiminnon tuloksellisuutta (ks. Lenz ym. 2014), vaikka kaikissa aikaisemmissa tutkimuksissa argumentti ei ole saanut tukea (ks. Arena & Azzone 2009). Lisäksi aikaisempiin tutkimushavaintoihin perustuen sisäisen tarkastuksen toiminnon tarjoaman neuvonta- ja varmennuspalveluvalikoiman laajuus ja johdon informaatiolähteenä toimiminen nähdään tässä tutkimuksessa tuloksellisuuden toiminnallisena osatekijänä (ks. IARF 2011). Sisäisen tarkastuksen toimintaan liittyväksi kriteeriksi luokitellaan myös proaktiivinen toimintaote ja näyttäytyminen keskeisenä toimijana hallintoprosessissa (ks. IARF 2011). Tällä kuvataan enemmänkin tapaa toimia kuin sitä, minkä palveluiden parissa toimitaan. Näin toiminnallisissa kriteereissä tulisivat huomioiduksi sekä palvelutarjonnan kattavuus että tapa tehdä asioita.

### Ominaisuuskriteerit

Lukuisat tutkimukset esittävät, että sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuuteen vaikuttavat positiivisesti tarkastustiimin ja toisaalta yksittäisten tarkastajien kompetenssi (ks. esim.

IIARF 2011; Lenz ym. 2014; Sarens 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011). Tuloksellisuutta mitataaviksi ominaisuuskriteereiksi voidaan aikaisemman tutkimuskirjallisuuteen perustuen luokitella ensinnäkin sisäisen tarkastuksen tiimin työssään käyttämien tarkastustekniikoiden ja –metodologian kehittyneisyys (IIA 2010; IIARF 2011; Soh & Martinov-Bennie 2011) sekä tarkastajien valmiudet uudistua ja kehittyä toimintaympäristön muuttuessa (IIA 2010). Toiseksi ominaisuuskriteeriksi on luokiteltu tarkastustiimin ja –johtajan henkilövalintoihin, ammattitaitoon, käytössä oleviin resursseihin sekä resursseista päättävään tahoon liittyvät seikat (ks. Lenz ym. 2014; Soh & Martinov-Bennie 2011).

Tuloksellisuuden osatekijöiden painotukset eri sidosryhmien näkökulmasta saattavat olla toisistaan poikkeavia. Näitä mahdollisesti toisistaan poikkeavia painotuksia havainnollistamaan tämän tutkimuksen kokonaistuloksellisuutta kuvaavassa mallissa (ks. kuvio 6) tuloksellisen sisäisen tarkastuksen toiminnon ja tuloksellisuuden eri osatekijöiden väliin on sijoitettu sisäisen tarkastuksen toiminnon keskeisimmät sidosryhmät: johto, hallitus, tarkastustoimikunta, tilintarkastaja, tarkastuslautakunta, valtuusto ja sisäiset tarkastajat itse.

## Johtopäätökset ja keskustelu

Kunnan konsernijohdon vastuulla on koko kuntakonsernin tuloksellinen johtaminen ja toiminnan tuloksellisuus. Sisäinen valvonta ja tämän asianmukaisuutta selvittävä sisäinen tarkastus asemoitiin osaksi kuntaorganisaation johtamis- ja valvontajärjestelmää. Lisäksi sisäisen tarkastuksen todettiin tässä tutkimuksessa olevan keskeinen osa hyvää hallintotapaa (Carcello et al., 2005; Goodwin, 2004; Paape et al., 2003; Sarens, 2009). Monessa kunnassa resurssien niukkuus asettaa kuitenkin haasteita sisäisen tarkastuksen järjestämiselle. Näin ollen todettiin, että tuloksellisen sisäisen tarkastuksen edellytyksiä tarkastelevalle tutkimustiedolle on tarvetta.

Tässä tutkimuksessa lähestyttiin kunnallisen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta ilmiönä, josta on monia tulkintoja. Systemaattisen kir-

jallisuuskatsauksen avulla voitiinkin todeta, että sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta on tulkittu monin tavoin, mutta pääosa tutkimuksista koskee sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta yrityksissä (ks. esim. Arena & Azzone 2009; IIARF 2011; Lenz & Hahn 2015; Sarens 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011). Lukuisat tulkinnat luovat pohjaa ilmiön uudelleentulkintamiselle ja erilaisten toimintaympäristöjen kytkemiselle olemassa olevaan tutkimustietoon. Tässä tutkimuksessa hyödynnettiin aikaisemmissa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsitelleissä tutkimuksissa tehtyjä tulkintoja toiminnon tuloksellisuudesta sekä sen keskeisistä sidosryhmistä huomioiden kuntakontekstin erityispiirteet.

Tutkimuksen teoreettisena kontribuutiona voidaan todeta, että sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden edellytyksiä voidaan lähestyä useiden eri sidosryhmien näkökulmia huomioivan mallin avulla. Tässä tutkimuksessa keskeisiksi kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen toiminnon sidosryhmiksi nimettiin tarkastuslautakunta, tilintarkastaja, johtavat viranhaltijat, kunnanhallitus ja tarkastustoimikunta sekä valtuusto. Myös sisäisten tarkastajien harjoittaman itsearvioinnin näkökulmaa voidaan pitää relevanttina arvioitaessa toiminnon tuloksellisuutta. Tähän analyysiin perustuen esitettiin eri sidosryhmien näkökulmia huomioiva malli kunnallisen sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arvioimiseksi (ks. kuvio 6). Tutkimuksen tärkeimpänä antina voidaankin pitää tätä kunnalliseen toimintaympäristöön soveltuvaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden käsitelmäärittelyä ja arviointimallia. Näin kyetään lähestymään myös sisäisen tarkastuksen tuottamaa potentiaalista lisäarvoa kuntaorganisaatiolle (ks. Martikainen ym. 2002). Samalla kun malli tukee kyseisen toiminnon tuloksellisuuden arviointia, se myös antaa vahvistusta ajatukselle nähdä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus monitulkintaisena ilmiönä. Sisäisellä tarkastuksella on kuntaorganisaatiossa laaja tehtäväkenttä, ja sen tuottamaa lisäarvoa voidaan tarkastella useiden keskeisten sidosryhmien näkökulmasta. Näin ollen myös sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkastelussa tulee huomioida useita näkökulmia.

Tutkimuksen systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa todettiin, että sisäisen tarkastuksen

tuloksellisuutta on tutkittu pääsääntöisesti yksityisen sektorin kontekstissa (ks. Arena & Azzone 2009; Lenz & Hahn 2015; Soh & Martinov-Bennie 2011). Toteuttamalla tutkimus kunnallisessa kontekstissa saadaan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden tulkintaan kytkettyä suora yhteys myös poliittisella mandaatilla toimivaan päätöksentekoon. Tämä tuo tulkintamme mukaan uuden kiinnostavan näkökulman sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden arviointiin. Aikaisempi sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta käsittelevä tutkimus on keskittynyt yhden tai muutaman sidosryhmän käsityksiin sisäisen tarkastuksen tuloksellisuudesta. Tuloksellisuutta on aikaisemmassa tutkimuksessa lähestytty esimerkiksi sisäisen tarkastuksen johtajien (Arena & Azzone 2009; Soh & Martinov-Bennie 2011) ja tarkastusvaliokuntien (Soh & Martinov-Bennie 2011) käsitysten pohjalta. Tässä tutkimuksessa esitelty malli korostaa ennemminkin tarvetta nähdä sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus useiden keskeisten sidosryhmien tekemien tulkintojen moniulotteisena kokonaisuutena – monitulkitaisena ilmiönä.

Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin sisäisen tarkastuksen toiminnon tuloksellisuutta, koska tarkastustoiminto voidaan organisoida eri tavoin. Toiminnolla viitataan sisäiseen tarkastukseen riippumatta sen organisointitavasta. Välttämättä organisaatiolla ei siis edes ole omaa sisäistä tarkastusyksikköä, vaan palveluita hankitaan ulkopuolisilta asiantuntijoilta. Artikkelin käytännön kontribuutiona voidaan näin ollen esittää, että kuvattu jäsentynyt tapa arvioida kunnan sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta mahdollistaa samalla hyvän lähtökohdan eri tavoin organisoitujen sisäisen tarkastuksen toimintojen vertailuun. Kuntien sisäiset tarkastajat saavat tutkimuksen myötä

arvokasta tietoa siitä, miten toiminnon tuloksellisuutta voi lähestyä huomioimalla useiden sidosryhmien näkemykset ja tarpeet. Myös kuntien päättäjät saavat tutkimustuloksista tärkeää tietoa sisäisen tarkastuksen vapaaehtoista järjestämistä koskevan päätöksenteon tueksi. Tuloksellisesti toimiva sisäisen tarkastus on niukkoja resursseja allokoivien päättäjien näkökulmasta tärkeä osa laadukasta johtamis- ja valvontajärjestelmää. Paikkaansa ja fokuksaan hakeva sisäisen tarkastuksen toiminto saatetaan sen sijaan nähdä lisäarvoa tuottamattomana riippakivenä. Lisäksi tämän tutkimusten tulosten myötä lainsäätäjät saavat arvokasta tietoa siitä, miten sisäinen tarkastus voidaan asemoida osaksi kunnan hyvää hallintoa sekä millaisia osatekijöitä tuloksellinen sisäinen tarkastus voi pitää sisällään. Näillä tiedoilla on keskeinen merkitys pohdittaessa tulevaisuudessa sisäisen tarkastuksen roolia kunnan johtamisjärjestelmää koskevassa lainsäädännössä ja suosituksissa.

Toistaiseksi kattavaa kuntaorganisaation sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta koskevaa tutkimusta on tehty hyvin niukasti niin kansallisesti kuin kansainvälisestikin tarkasteltuna. Tutkimus laajentaa sisäisen tarkastuksen tuloksellisuutta koskevaa tutkimustietoa huomioimalla kuntaorganisaation erityispiirteiden vaikutuksia toiminnon tuloksellisuuteen. Tämä tutkimus avaa uusia mahdollisuuksia testata sisäisen tarkastuksen tuloksellisuuden näkökulmia kattavan empiirisen aineiston keinoin. Kunnallista sisäistä tarkastusta koskevassa jatkotutkimuksessa voitaisiin selvittää, miten keskeisten sidosryhmien käsitykset toiminnon tuloksellisuudesta poikkeavat toisistaan. Näin tuloksellisuuden osatekijöiden painotuksista voidaan saada tärkeää lisätietoa.

## Lähteet

- Arena, Marika & Azzone, Giovanni (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43–60.
- Carcello, J. V.; Hermanson, D. R. & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, pp. 69–84.
- Davie, S.S.K. (2000). The Significance of Ambiguity in Accounting and Everyday Life: The Self-perpetuation of Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 11 (3), 311–334.
- Freeman, R. Edward (1984). *Strategic Management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.
- Goodwin, Jenny (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, pp. 640–650.
- Hallituksen esitys kuntalain muuttamisesta HE 24/2012 vp.
- Heuru, Kauko (2003). *Hyvä hallinto*. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Holzer, M. & Kloby, K. (2005). Public performance measurement. An assessment of the state-of-the-art and models for citizen participation. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54 (7), 517–532.
- Kanter, R. M. & Brinkerhoff, D. (1981). Organizational Performance: Recent Developments in Measurement. *Annual Review of Sociology*, 7, 321–349.
- Kaplan R. S. & Norton, D. P. (1996). *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business Press.
- Kuntalaki 410/2015.
- Kuntatyönantajat ry (2011). *Tuloksellinen kunta on kaikkien etu*. Haettu sivulta <http://www.kuntatyönantajat.fi/fi/tyoelaman-kehittaminen/tuloksellisuus-ja-tuottavuus/kampanja/suositus/Sivut/default.aspx>, 19.9.2013.
- Laki kuntalain muuttamisesta 325/2012.
- Lappalainen, Keijo (2006). Sisäisen tarkastuksen erityispiirteitä erilaisissa ympäristöissä: Kaupungit. Teoksessa Holopainen, A.; Koivu E.; Kuuluvainen A.; Lappalainen K.; Leppiniemi J.; Mikola M. & Vehmas K. *Sisäinen tarkastus*. Tallinna: AS Pakett.
- Lenz, Rainer & Hahn, Ulrich (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5–33.
- Lenz, Rainer & Sarens, Gerrit (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27 (6), 532–549.
- Lenz, Rainer; Sarens, Gerrit & D'Silva, Kenneth (2014). Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18, 126–138.
- Lumijärvi, Ismo (2009). *Johtamisen vaikutus organisaation tuloksellisuuteen*. Tampere: Tampereen yliopistopaino Oy.
- MacRae, E. & Van Gils. D. (2014a). *Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector (Research Report)*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, FL.
- MacRae, E. & Van Gils. D. (2014b). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, FL.
- Manka, Marja-Liisa; Heikkilä-Tammi, Kirsi & Vauhkonen, Anne (2012). *Työhyvinvointi ja tulokellisuus: Henkilöstön arvoa kuvaavat tunnusluvut johtamisen tukena kunnissa*. Tampere: Tammerprint Oy.
- March, J. G. & Simon, H. A. (1964). *Organizations*. John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo (2002). *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen*. Tampere: Tampere University Press.
- Meklin, Pentti (2009). Muuttuuko mikään? Tulokellisuuden käsitteen monitulkintaisuus julkishallinnossa. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto?* Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Meklin, Pentti (2002). Valtiontalouden perusteet. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Mitchell, Ronald K.; Agle, Bradley R. & Wood, Donna J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22 (4), 853–886.
- Mihret, Dessalegn G. & Yismaw, Aderajew W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), 470–484.
- Oulasvirta, Lasse & Brännkärr, Christer (2001). *Toimiva kunta*. Vantaa: Kuntakoulutus Oy.
- Paape, L.; Scheffe, J. & Snoep, P. (2003). 'The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey', *International Journal of Auditing*, Vol. 7, pp. 247–262.
- Puusa, Anu (2008). *Käsitteanalyysi tutkimusmenetelmänä*. Premissi, no. 4, 36–42.
- Salminen, Ari (2011). *Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin*. Vaasan yliopiston julkaisuja, opetusjulkaisuja 62, julkisjohtaminen 4. Vaasa: Vaasan yliopisto.
- Sarens, Gerrit (2009). Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13, 1–7.

- Sinervo, Lotta-Maria (2011). *Kunnan talouden tasapaino monitulkintaisena ilmiönä*. Tampere: Tampere University Press.
- Sisäiset tarkastajat ry (2012). *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit*. Haettu sivulta [http://www.theiia.fi/instancedata/prime\\_product\\_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013\\_translation\\_into\\_FI\\_final\\_clean\\_.pdf](http://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013_translation_into_FI_final_clean_.pdf), 13.8.2013.
- Sisäiset tarkastajat ry (2013). *Sisäisen tarkastuksen määritelmä*. Haettu sivulta [https://www.theiia.fi/ammattiliset\\_asiat/sisainen\\_tarkastus/ammattillinen\\_viitekehikko\\_ippf\\_](https://www.theiia.fi/ammattiliset_asiat/sisainen_tarkastus/ammattillinen_viitekehikko_ippf_), 2.9.2013.
- Soh, Dominic S.B. & Martinov-Bennie, Nonna (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605–622.
- Tamminen, Rauno (1993). *Tiedettä tekemään!* Jyväskylä: Atena Kustannus Oy.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2010). *Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, Recommended Guidance*. Haettu sivulta <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Measuring-Internal-Audit-Effectiveness-and-Efficiency-Practice-Guide.aspx>, 9.10.2015.
- The IIA Research Foundation (IARF) (2011). *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Measuring Internal Auditing's Value, Report III*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Haettu sivulta <https://na.theiia.org/iarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Measuring-IA-Value.pdf>, 22.10.2015.
- Vakkuri, Jarmo (2009). Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.) 2009. *Paras mahdollinen julkishallinto?* Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Vakkuri, Jarmo (2010a). Miten Paras-reformi vaikuttaa suomalaisen kuntatalouteen? Talousmodulin tutkimusasetelma. Teoksessa Vakkuri, J., Kallio, O., Tammi, J., Meklin, P. & Helin, H. *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa?* Helsinki: Kuntatalon paino, 26–34. Haettu sivulta [http://shop.kuntatyonantajat.fi/product\\_details.php?p=360](http://shop.kuntatyonantajat.fi/product_details.php?p=360), 20.9.2013.
- Vakkuri, Jarmo (2010b). Tutkimuksen teoreettiset lähtökohdat. Teoksessa Vakkuri, J., Kallio, O., Tammi, J., Meklin, P. & Helin, H. *Matkalla kohti suuruuden ekonomiaa?* Helsinki: Kuntatalon paino, 35–45. Haettu sivulta [http://shop.kuntatyonantajat.fi/product\\_details.php?p=360](http://shop.kuntatyonantajat.fi/product_details.php?p=360), 20.9.2013.



# Julkaisu IV

Sisäisen tarkastuksen tuloksellisuus – tarkastajien itsearvioinnin näkökulma

Jaakko Rönkkö

Lili-Anne Kihn, Lasse Oulasvirta, Jaakko Rönkkö, Janne Ruuhonen, Jani Wacker (toim.)  
*Näkökulmia tarkastukseen ja valvontaan.* Tampere University Press, 2019

Julkaisun käyttöön väitöskirjan osana on saatu kustantajan lupa





